



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.003223/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.924 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente MATER CLINICA LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN. SÓCIO-ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, em clara infração à lei civil, legitimando a responsabilização pessoal dos sócios-administradores pelo crédito tributário, de acordo com a Súmula 435 do STJ.

Também caracteriza infração à lei o inadimplemento qualificado da legislação tributária, como no caso do provisionamento contábil e retenção de IRRF, ausentes o respectivo pagamento e declaração em DIRF e DCTF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso dos apontados como responsáveis solidários. Votou pelas conclusões a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, substituído pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Por bem retratar os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo excertos do Relatório constante da decisão recorrida naquilo que nos interessa ao presente caso.

O auto de infração a folhas 2 a 10 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 159.948,89, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	67.797,43	41.303,43	50.848,03	159.948,89

DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

O autuante, reportando-se ao termo de verificação a folhas 11 a 14, atribui à autuada duas infrações, de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE ALUGUÉIS E ROYALTIES PAGOS A PESSOA FÍSICA - O contribuinte efetuou pagamentos de aluguéis a pessoas físicas e escriturou as provisões do IRRF sobre eles incidente. No entanto, o IRRF não foi declarado em DCTF nem pago. Datas do fato gerador: 28.02.2004, 31.03.2004, 30.04.2004, 31.05.2004, 30.06.2004, 31.07.2004, 31.08.2004, 30.09.2004, 31.10.2004, 30.11.2004, 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988; artigo 14 da Lei nº 7.739, de 1989; artigos 620, 632 e 632 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR 1999.

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF - O contribuinte efetuou pagamentos a pessoas jurídicas referentes a serviços prestados e escriturou as provisões do IRRF sobre eles incidente. No entanto, o IRRF não foi declarado em DCTF nem pago. Datas do fato gerador: 31.03.2004, 30.04.2004, 31.05.2004, 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 52 da Lei nº 7.450, de 1985; artigo 6º da Lei nº 9.064, de 1995; artigos 647, 648, 650 e 717, e artigo 865, inciso II, todos do RIR 1999.

Termo de verificação Fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 11 a 14 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- Constatou-se que o contribuinte, estando inativo, não tem existência de fato. Em 21.01.2009, compareceu-se no endereço de sua sede, para lhe dar ciência da ação fiscal. No local já não funciona o contribuinte, mas a empresa Medicare Serviços Integrados Ltda.

- Não obstante, no mesmo local encontrou-se Sandra Mara Merçon, sócia e responsável pelo contribuinte, ocasião em que ela tomou ciência do termo de início da ação fiscal.
- Na oportunidade, ela informou que o contribuinte encerrou de fato suas atividades clínicas de atendimento médico-hospitalar desde meados de 2007, mas permaneceu na ativa de direito por pendências fiscais e previdenciárias. Informou ainda que desde agosto de 2007 se instalou no prédio antes ocupado pela Mater Clinica a Medicare, onde agora exerce a função de gerente e onde também trabalham como médicos alguns de seus sócios na clínica desativada.
- Estes e outros sócios estão relacionados na cláusula V da alteração contratual de 06.03.2008, cuja cláusula II transfere a sede do contribuinte para o município de Confins, MG.
- Nessa mesma alteração, na cláusula IV, os sócios dispõem sobre a suspensão provisória das atividades do contribuinte.
- Diante desse quadro e da falta de baixa, liquidação ou encerramento regular ficam pendentes de solução, entre outras, as obrigações tributárias. Tais circunstâncias e fatos revestem-se do caráter de atos pessoais dos sócios. Caracteriza-se assim a responsabilidade pessoal dos sócios pelos créditos tributários ora constituídos, nos termos dos artigos 132 e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, artigo 5º, § 1º.
- Além da sujeição passiva da pessoa jurídica, intimam-se para o adimplemento dos créditos tributários lançados os sócios da contribuinte, na qualidade de responsáveis. Faz-se essa intimação no auto de infração bem como nos termos de sujeição passiva solidária a fls. 15 a 38.
- De acordo com o livro diário e balanço patrimonial a fls. 49 e com página do livro razão a fls. 50, em 2004 o contribuinte efetuou provisões de IRRF referentes a retenções sobre aluguéis pagos a pessoa física.
- Tais retenções são efetivamente devidas, tendo em vista que os pagamentos de aluguéis foram realmente realizados, conforme o razão a fls. 51 a 52, e foram deduzidas como parcela do total das despesas gerais, o que alterou o resultado do exercício, de acordo com a DRE registrada no Diário a fls. 53.
- Embora com divergência em relação ao beneficiário, ao total retido no ano e aos valores retidos na maioria dos meses, a retenção anual sobre os aluguéis foi informada, sob o código 3208, na Dirf a fls. 54. No entanto, o contribuinte não declarou em DCTF de 2004 nenhum débito de IRRF do código 3208. Conforme o sistema Sinal, tampouco efetuou recolhimento algum de IRRF do mesmo código.
- De acordo com os documentos a fls. 59 a 64, intimados em junho e julho de 2006, o contribuinte e sua sócia-gerente ou responsável não regularizaram a situação. Desse modo, o IRRF não pago e não declarado sujeita-se a lançamento e cobrança de ofício.
- Semelhantemente, de acordo com a mesma página do livro razão a fls. 50, o contribuinte efetuou provisões de IRRF referentes a notas fiscais ou

pagamentos de serviços prestados por pessoas jurídicas. No entanto, tais retenções, sob o código 1708, não foram informadas em DIRF nem declaradas em DCTF e nem pagas, conforme sistema Sinal a fls. 57 a 58. Desse modo, sujeitam-se a lançamento de cobrança de ofício.

IMPUGNAÇÕES APRESENTADAS PELOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

Impugnação apresentada por Ana Paula Mendes Goulart

Conforme recibo dado por representante legal da autuada, a sua cientificação do lançamento foi feita pessoalmente em 20.02.2009. Sandra Mara Merçon, pessoalmente, conforme termo a folhas 15 e 16, foi cientificada em 20.02.2009, da sua condição de sujeito passivo solidário. Não consta dos autos comprovação da data de cientificação dos demais contribuintes arrolados como sujeito passivo solidário, conforme os termos a folhas 17 a 38. Contudo, em 18.03.2009, em nome de Ana Paula Mendes Goulart e por ela subscrita, foi apresentada a impugnação juntada a folhas 69 a 76. Os enunciados seguintes resumem seu conteúdo.

A tempestividade

- A despeito de a notificação ter sido encaminhada para endereço antigo da reclamante, ela tomou ciência por terceiro e manifesta-se em tempo.

Os fatos

- A reclamante ingressou na sociedade na condição de médica pediatra com especialização em neonatologia a partir da alteração social promovida em 19/09/2005 e se retirou em 18.01.2006, conforme notificação extrajudicial anexada.
- O Conselho Regional de Medicina - CRM reconheceu a retirada da sócia em 08.08.2006, em resposta à declaração formal previamente encaminhada àquela entidade (cópia juntada). A ciência e o aceite do CRM deram-se por meio do ofício 1104/2006, expedido em 04.09.2006 (cópia a fls.).
- Conforme disposto na alteração contratual que admitiu a sócia e em todas as demais alterações, a reclamante sempre teve a sua participação limitada a 1% das quotas e nunca exerceu a atividade de gerência nem nenhum cargo de gestão. A participação da acionista era restrita à atividade técnico-científica de médica. O extrato consolidado do contrato social, com as respectivas alterações, anexo, comprova essa afirmação, além de indicar quais eram os gestores durante toda a história da empresa.

A remuneração

- No contrato social e demais alterações está claramente descrito que somente os sócios gerentes fariam jus à remuneração a título de pró-labore. A sócia reclamante nunca recebeu pró-labore, dividendos nem qualquer outra espécie de remuneração. A remuneração advinha, exclusiva e diretamente, de suas atividades contratadas e pagas pelo SUS, por meio da Secretaria Municipal de Saúde de Belo Horizonte, ou por meio de planos de saúde particulares conveniados.

- A empresa autuada possuía remuneração específica, apartada da remuneração dos médicos quotistas, como fonte de receita e de custeio próprio, inclusive para remunerar os sócios gerentes por suas atividades de gestão.

Responsabilização dos sócios não gerentes

- Para que haja responsabilização de sócio ou administrador é necessária a comprovação do efetivo poder de gestão na empresa e em especial, no caso em tela, que seja responsável pelo recolhimento de tributos. Cita-se, a propósito, o artigo 135, inciso III, do CTN. Em abono do argumento, transcreve-se a ementa de decisão judicial.
- O próprio auditor fiscal demonstra concordância com esse entendimento, quando descreve as normas que revestem do caráter de atos pessoais aos sócios.
- Diante do relatório fiscal e dos fatos apresentados, por nunca ter participado da gestão da empresa nem por ter sido por esta remunerada, sob qualquer modalidade, a impugnante requer que seja excluída do polo passivo por sujeição solidária.
- No mesmo relatório, o auditor fiscal identificou a pessoa que foi, em grande parte da história da empresa, inclusive por ocasião do fato gerador objeto do auto de infração, um dos gestores da empresa e responsável pelo adimplemento de suas obrigações tributárias.
- Com respeito à afirmação, pelo auditor, de que o contribuinte não tem existência de fato, argumenta-se que a reclamante já não se encontrava em atividade na empresa desde o início de 2006, mas figurava no contrato social somente por ter havido resistência absurda por parte dos sócios gerentes à sua saída.

Retirada da sociedade

- Quando os representantes da sociedade foram abordados com o requerimento de saída desta reclamante, a princípio solicitaram prazo para preparar a alteração contratual, mas num segundo momento simplesmente alegaram que o meio solicitado não estava juridicamente adequado, conforme descrito na notificação extrajudicial anexa.
- Infere-se que essa resistência se devia à exigência, por parte da Secretaria Municipal de Saúde, de um quadro mínimo de profissionais, para que o convênio com aquela entidade pudesse persistir. Portanto, tratou-se de ato arbitrário em interesse alheio ao da sócia.
- Todos os sócios remanescentes foram notificados da intenção de retirada da sócia em janeiro de 2006, por via de publicação interna na área comum da clínica e por notificação extrajudicial, esta última realizada em duas ocasiões. O CRM também foi comunicado do desligamento, conforme já exposto.

Alteração contratual

- A despeito dos fatos relatados, a reclamante foi notificada extrajudicialmente pela Mater Clínica, em 02.01.2008, a comparecer ao Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas Jero Oliva para assinar uma alteração contratual,

mediante a qual se pretendia encerrar as atividades de Belo Horizonte e efetuar a transferência para o município de Confins. Anexada está uma cópia não registrada que foi adquirida pela reclamante no referido cartório.

- O auditor fiscal em seu relatório refere-se a essa alteração como realizada em 06.03.08, da qual haveria cópia a folhas 42 a 48. Essa alteração não teve a anuência da reclamante e, se foi levada a registro, foi sem a sua assinatura. Portanto, se houve baixa irregular, conforme afirmado pelo autuante, ainda que tenha sido apresentada alteração contratual com novo endereço de funcionamento, não foi com o aceite da reclamante.
- A reclamante não deliberou pela alteração do endereço da empresa para outro município nem muito menos pelo encerramento das atividades. Pelo contrário, em correspondência enviada em 14.01.2008 para a empresa, requereu, caso não fosse excluída da sociedade, que esta fosse liquidada por insolvência, quando assumiria a responsabilidade social até a data da sua retirada.

Conclusão

- A reclamante requer que seja excluída do polo passivo, resumidamente por estes fatos: nunca exerceu a atividade de gerência; não era remunerada pela empresa; estava desligada do corpo clínico desde janeiro de 2006; comunicou formalmente sua saída a partir de janeiro de 2006 aos demais sócios; não deliberou para o encerramento das atividades sem a correta liquidação da sociedade; não deliberou para a mudança do endereço para outro local; nunca se aproveitou, por nenhum meio, de decisões realizadas pela gestão de negócio; não tem nenhum envolvimento com a empresa sucessora que se encontra no local onde funcionava a autuada; nunca tomou conhecimento de inadimplemento de obrigações de qualquer espécie por parte da empresa.
- Quanto ao mérito, por tudo já posto, a reclamante não possui informações ou competência para discussão, ou ainda capacidade para qualquer tomada de decisão.

Impugnação apresentada por Sandra Mara Merçon e outros

Conforme recibo dado por representante legal da autuada, a sua ciência do lançamento foi feita pessoalmente em 20.02.2009. Sandra Mara Merçon, conforme termo a folhas 15 e 16, foi pessoalmente cientificada em 20.02.2009 da sua condição de sujeito passivo solidário. Não consta dos autos comprovação da data de cientificação dos demais contribuintes arrolados como sujeito passivo solidário, conforme os termos a folhas 17 a 38 (Antonieta Georgina Pereira de Loreto, Karina Monteiro de Andrade, Lina Maria de Menezes Neves, Paulo Max Garcia Leite, Antônio Rodrigues de Souza, Paulo Marques Cerqueira Júnior, Fénelon Coutinho Júnior, Edson Bonisson, Aloysio José Pacheco Cortez, João Jesus de Oliveira). Contudo, em 18.03.2009, em nome desses e de Sandra Mara Merçon, foi apresentada a impugnação juntada a folhas 135 a 145, subscrita por advogados que por eles foram constituídos seus representantes legais, conforme os instrumentos de procuração a folhas 146 a 156. Note-se que não se inclui estes o sujeito passivo solidário cuja impugnação foi apresentada separadamente e que se acha resumida na subseção precedente.

Os enunciados seguintes resumem o conteúdo dessa última impugnação.

- O auditor-fiscal, em equivocado ato administrativo, lavrou o termo de sujeição passiva solidária em nome dos recorrentes, sem observar o preceito legal que distingue a responsabilidade da sociedade limitada, da responsabilidade dos sócios que a integram. Não lhe assiste razão, pelo que o ato administrativo deverá ser revogado, sob pena de atropelamento do princípio jurídico sacramentado em todo o mundo.

Convênio com o SUS

- A Mater Clínica, hospital com quase 40 anos de atividades, foi conceituado como maternidade referência na região de Venda Nova, MG, chegando a realizar 400 partos por mês, principalmente na condição de prestadora de serviços de saúde em convênio com o SUS, que absorvia 95% de seu atendimento.
- Apesar de pública e notória a defasagem da tabela do SUS (mais de 700%), o hospital manteve sua atividade com margem mínima de lucro ou mesmo prejuízo, por alguns anos, graças à dedicação de cada médico-sócio, que ficava sem receber em alguns meses de trabalho.
- Entretanto e apesar de sua tradição e boa reputação perante a população mais pobre, que sempre a ele recorria, em agosto de 2007 a Secretaria Municipal de Saúde cancelou o contrato de convênio do SUS com o hospital, a vida financeira deste comprometendo sobremaneira e de forma radical.
- Por se tratar de entidade que implantara, ao longo dos anos, um nome sólido e divulgado em toda a região, seus sócios, extremamente constrangidos e desgostosos, não encontraram solução senão a de paralisar as atividades, provisoriamente, até que encontrassem outros meios para recomençar o trabalho de forma sustentável.
- A paralisação aumentou o passivo financeiro, mas o hospital ainda dispõe de patrimônio - tais como macas, camas, alguns instrumentos e equipamentos, conta bancária etc.
- Os sócios buscam incessantemente alternativas para reativar a maternidade, cujo histórico de excelentes serviços prestados à comunidade independe de provas.

Cerceamento de defesa

- O auditor-fiscal não observou a legislação em vigor, uma vez que lavrou o termo de solidariedade sem nem ao menos indicar qual a conduta ensejante da solidariedade, cerceando a defesa dos sócios. Isso eiva de nulidade o ato administrativo.
- É cediço que a personalidade jurídica da sociedade é distinta da personalidade de seus sócios. A aquisição de personalidade jurídica gera efeitos perante terceiros, o fisco e todos os entes públicos de grande importância, entre os relacionados por Rubens Requião.
- Naqueles casos em que a lei autoriza a desconsideração da personalidade jurídica para declarar a solidariedade, considerada a natureza punitiva da

autuação, indispensável é que o poder público conceda ao administrado a oportunidade de defesa, o que não ocorreu.

- Em consequência da omissão e de ter havido afronta a disposição constitucional (princípio da ampla defesa e de contraditório), é requerida a anulação do termo de sujeição passiva.

Inexistência de solidariedade

- Os fundamentos aplicados pelo autuante para justificar a solidariedade não merecem prosperar. O artigo 135, inciso III, do CTN dispõe que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, do contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
- O autuante não deixou claro no auto de infração e no termo de solidariedade qual sua interpretação, ou quais documentos examinou para concluir pela responsabilidade dos sócios. Assim, devem ser analisadas as duas possibilidades.
- Quanto ao excesso de poderes, não se configura na eventual falta de declaração ou de recolhimento do IRRF. Aquele instituto jurídico somente se caracteriza pela conduta dolosa, fraudulenta ou de simulação do sócio, o que não ocorreu, tanto que foi possível à fiscalização apurar as supostas bases de cálculo.
- Não há nenhuma menção nos documentos acerca das condutas que caracterizariam excesso de poderes. Portanto está, *a fortiori*, ausente o motivo (atributo do ato administrativo), o que invalida a responsabilização dos sócios.
- Resta, portanto, a segunda interpretação, isto é, entendeu o autuante que eventual ausência de declaração ou de recolhimento configura infração de lei, o que não encontra respaldo na doutrina e jurisprudência, como ensina Hugo de Brito Machado. De acordo com esse autor, para que a responsabilidade excepcional do sócio seja configurada, impõe a lei que se lhe seja imputada a autoria do ato ilegal, senão para sanar uma injustiça contra o Estado cometer-se-ia outra injustiça maior: a responsabilidade do sócio (ainda que gerente de direito) que não cometeu nenhum ato ilegal. Cabe-lhe o ônus da prova, mas indiscutivelmente não pode responder por fraude cometida, praticada, realizada, gerenciada, por terceiro.
- Apenas quem pratica o ato gerencial fraudulento, ilegal, pode validamente ser responsabilizado. Interessa à organização social como um todo que a responsabilidade nos negócios seja, como o nome indica, limitada. Em todo o negócio há um risco. Quem comercia com sociedade inidônea, de certa forma também está a cometer um equívoco, a (mal) assumir o risco. Não há razão moral para que, por existirem maus comerciantes, se elimine a garantia institucional da responsabilidade limitada, que protege o comerciante de boa-fé, a família, terceiros, contra os riscos naturais dos negócios.
- Uma decisão do Superior Tribunal de Justiça, um trecho da qual é transcrita na impugnação, adota o mesmo entendimento de Hugo de Brito Machado. Infere-se que o sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu

a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude.

- O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio. Em abono da afirmação cita-se a ementa de três decisões judiciais.
- Não deve prevalecer a informação de que a Dra. Sandra tenha informado que o contribuinte encerrara de fato suas atividades de atendimento médico-hospitalar desde meados de 2007, permanecendo na situação ativa de direito por pendências fiscais e previdenciárias. Talvez tenha havido má interpretação pelo fiscal, pois as atividades estão paralisadas, mas nunca encerradas. Tanto que a Mater Clínica ainda possui os ativos citados alhures.
- O próprio fiscal menciona, no relatório a fls. 14, que o contrato social dispõe sobre a suspensão parcial das atividades do contribuinte, corroborando o alegado. Logo, não há falar em ausência de liquidação, para forçar a aplicabilidade do artigo 5º, § 1º, da Lei nº 1.598, de 1977.
- A Mater Clínica não está em procedimento liquidatório, razão pela qual não há fundamento legal para responsabilizar os sócios por suposta dissolução irregular de sociedade.
- Dessa forma, seja por inexistir conduta praticada com excesso de poderes, seja por ausência de infração de lei ou de contrato, seja ainda por não ter nenhum dos sócios se locupletado, apropriando-se de valores da instituição, é requerida a anulação do ato administrativo que reconheceu a sujeição passiva solidária dos impugnantes, para que a Receita Federal prossiga, se o desejar, o processo administrativo contra a Mater Clínica, única e eventual devedora, se superados os obstáculos processuais decorrentes da rescisão unilateral do convênio do SUS celebrado com o Município de Belo Horizonte.

(...)

A impugnação ao lançamento foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – DRJ/BHE, que editou o Acórdão nº 02-24.442 – 3ª Turma, em 11 de novembro de 2009, declarando procedente em parte o recurso apresentado. Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF — — — — —

Ano-calendário: 2004

PERCENTUAL DA MULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Havendo lançamento de ofício do crédito tributário e não se enquadrando a infração nas exceções previstas em lei, o percentual da multa será de no mínimo 75% do tributo exigido.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - EXTINÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Impugnação Procedente em Parte

A decisão recorrida exonerou da condição de responsável solidário a grande maioria dos apontados pela Autoridade Fiscal, deixando no pólo passivo apenas SANDRA MARA MERÇON e ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ. Também manteve integralmente o valor da multa de ofício. O crédito tributário e os juros lançados não foram objeto de impugnação. A Contribuinte também não contestou a autuação, razão pela qual a decisão recorrida considerou definitivo o lançamento em face da mesma.

Irresignados com a decisão proferida pela DRJ/BHE, propuseram recurso voluntário (v. e-fls. 253/258) a Autuada e os responsáveis solidários, a Sra. SANDRA MARA MERÇON e o Sr. ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ. Apesar de constar o nome da autuada no recurso, a petição aborda tão somente as questões relativas à responsabilidade solidária de SANDRA MARA MERÇON e ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ. No mérito do recurso foram repetidos todos os mesmos argumentos já expendidos quando da impugnação. Abaixo, um breve resumo das alegações dos Recorrentes:

Conforme entendimento consolidado e pacífico na doutrina e jurisprudência, o mero inadimplemento tributário não constitui causa de responsabilização dos sócios da pessoa jurídica, ainda que esses sócios sejam administradores ou gerentes da empresa.

Para configuração da hipótese prevista no art. 135, III do CTN, indispensável a observância dos requisitos:

- a) comprovação do cargo de gerência ou administrador exercido pelo sócio;
- b) existência do elemento subjetivo do ato, ou seja, comprovado o dolo, vontade do agente em prejudicar o Estado com o inadimplemento.

E cediço que a personalidade jurídica da sociedade empresária se distingue da personalidade de seus sócios. A pessoa jurídica tem ampla autonomia patrimonial e, seus sócios não se confundem com ela. As hipóteses em que se permite a desconsideração da personalidade jurídica da empresa estão previstas em lei, no art. 50 do Código Civil, *in verbis*:

Assim, o patrimônio dos sócios somente poderá ser atingido se houver abuso ou fraude. Isso porque a responsabilidade do sócio não é objetiva.

A r. decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento em Belo Horizonte alega que a Mater Clinica, empresa autuada, já não funciona no endereço cadastrado e interrompeu suas atividades, sem proceder à liquidação de suas obrigações.

Não há que se falar, *in casu*, de má-fé dos sócios, pois, como demonstrado, as atividades da maternidade só foram suspensas diante da falta de outra alternativa decorrente do cancelamento do SUS.

Ao final, o processo foi encaminhado a este Conselheiro para relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como vimos no Relatório, o recurso voluntário se limita a arguir a impropriedade da designação da Sra. SANDRA MARA MERÇON e do Sr. ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado contra a Contribuinte MATER CLÍNICA LTDA. A petição apresentada pelas Recorrentes repete os termos da impugnação, de forma resumida. Nela alegam não ter agido dolosamente ou com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos na gestão da empresa MATER CLÍNICA LTDA, razão pela qual propugnam pela inaplicabilidade da responsabilidade tributária a eles atribuída.

Também aduzem que o mero inadimplemento tributário não constitui causa de responsabilização dos sócios da pessoa jurídica, ainda que esses sócios sejam administradores ou gerentes da empresa.

Repetem as alegações a respeito do princípio da entidade, reputando indevida a desconsideração da personalidade jurídica da empresa e o alcance do patrimônio dos sócios sem que fique comprovado abuso ou fraude.

Por fim, argumentam que as atividades da empresa não foram interrompidas em definitivo, tendo sido apenas suspensas.

Não vejo razão nas alegações do Recorrente. A decisão recorrida é bastante feliz ao analisar todo o conjunto fático-jurídico que cerca a responsabilização atribuída à Sra. SANDRA MARA MERÇON e ao Sr. ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ. Extraí dela alguns trechos para melhor embasar minhas conclusões a respeito:

Ao motivar a medida no termo de verificação fiscal, o autuante diz textualmente:

(...) constatou-se que o Contribuinte não tem existência de fato, estando inativo.

Inicialmente, em 21/01/09, em diligência para ciência pessoal ao Contribuinte da ação fiscal em questão, compareceu-se em sua eventual sede no endereço da “Rua Padre Pinto, 1.543, Bairro Venda Nova, Belo Horizonte, MG, constante da Ficha-CNPJ de fls. 40.

Neste local, verificou-se que não mais funciona o Contribuinte; estando instalado no mesmo a empresa “MEDICARE SERVIÇOS INTEGRADOS LTDA- CNPJ 03.691.302/0001-41.

Não obstante esta situação, no mesmo local encontrou-se a Sra. “Sandra Mara Merçon - CPF 16.881.013/0001-57, Sócia e Responsável pelo Contribuinte “Mater Clínica. Na ocasião, a mesma tomou ciência da Fiscalização em pauta, conforme sua assinatura no “Termo” de fls. 39 e no “Termo de Resposta” de fls. 41.

Na mesma ocasião, a Sra. Sandra informou que o Contribuinte encerrou de fato suas atividades clínicas de atendimento médico-hospitalar desde meados de 2007, permanecendo como ativa por pendências fiscais e previdenciárias.

Informou ainda que desde agosto de 2007 instalou-se no Prédio antes ocupado pela Mater Clínica a citada “Medicare”, onde agora exerce as funções administrativas de Gerente e onde também trabalham como Médicos alguns de seus Sócios na desativada Mater Clínica.

Estes e outros Sócios constam relacionados na cláusula V da “Alteração Contratual de 06/03/08” de fls. 42 a 48; onde na cláusula 11 se transfere a sede do Contribuinte.

Diante deste quadro de inatividade do Contribuinte e da falta de sua baixa, liquidação ou encerramento regular ficam pendentes de solução, entre outras, suas obrigações tributárias.

Tais circunstâncias e fatos se revestem de caráter de atos pessoais de seus Sócios.

Caracteriza-se assim a “Responsabilidade Pessoal Dos Sócios Pelos Créditos Tributários Devidos” aqui constituídos; nos termos da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, art. 132 e art. 135, III c/c Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 5º, parág. 1º:

“Respondem solidariamente os Sócios com poderes de administração pelo Imposto Devido pela Pessoa Jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação.”

“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: os Diretores, Gerentes ou Representantes de Pessoas Jurídicas de direito privado.

Desse modo, além da Sujeição Passiva da Pessoa Jurídica em pauta, Intimam-se para o adimplemento ou impugnação dos Créditos Tributários lançados os Sócios do Contribuinte acima identificados, na qualidade de responsáveis, fazendo-se ainda esta Intimação no Auto de Infração de fls. 02 a 10, bem como nos “Termos de Sujeição Passiva Solidária” de fls. 15 a 38.

São igualmente relevantes para a solução da presente questão as seguintes passagens do termo de sujeição passiva solidária (fls. 19 a 20), transcritas literalmente:

Verificou-se ainda que, aliado às omissões quanto às obrigações tributárias, o Contribuinte deixou de funcionar; estando inativo e não existindo de fato, não tendo sido encerrado ou baixado formal ou legalmente.”

Desse modo, as infrações à legislação tributária e a desativação irregular se revestiram do caráter de atos pessoais dos Sócios do Contribuinte.

Em vista desses fatos, que estão detalhados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVCF anexado neste Processo, cabe consignar, primeiramente, que o artigo 121 do CTN (Código Tributário Nacional) elenca como Sujeito Passivo da Obrigação Principal, juntamente com o Contribuinte, a figura do Responsável.

Tratando também da sujeição passiva, o art. 124, I, do CTN estabelece que são solidariamente obrigadas as Pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o Fato Gerador da Obrigação Principal.

E os artigos 132 e 135 do CTN c/c Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 5º parág. 1º, por sua vez, determinam que os Diretores, Gerentes ou Representantes de Pessoas Jurídicas de direito privado 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; respondendo solidariamente pelo Imposto Devido pela Pessoa Jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação.

Configura-se, neste caso, o vínculo da responsabilização dos Sócios-Gerentes/Administradores pelos Débitos Tributários da Empresa, à vista dos referidos dispositivos do CTN.

Nestes termos, registra-se que os Sócios da Pessoa Jurídica, conforme definido no seu Contrato Social, são os Gerentes e Administradores da Empresa, que, nesta condição, diante de todos os fatos acima relatados, tornam-se solidariamente responsáveis pelas Obrigações Tributárias não pagas pela Empresa autuada.

Entre esses sócios está o SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO acima identificado, conforme descrito no citado TVCF e comprovado pelos documentos que são partes integrantes do Processo Administrativo-Fiscal em referência.

Diante tanto dos fatos narrados pelo autuante, como também da capitulação legal por ele invocada, é inevitável concluir que o que motivou a sujeição passiva de outras pessoas além da principal autuada foi a constatação de que a sociedade se dissolveu e extinguiu de maneira irregular. Além disso, embora por vezes se refira à responsabilidade genérica dos sócios ou de pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o autuante estabelece um claro vínculo entre a condição de sócio-gerente ou administrador e o surgimento da sujeição passiva solidária. Noutras palavras, a impugnante foi considerada responsável solidária porque a sociedade se dissolveu irregularmente e ela exercia funções de gerência ou administração.

Embora o autuante, ao fundamentar a sujeição passiva solidária, mencione também os artigos 124, e 132 do CTN, os quais atribuem responsabilidade aos sócios em geral ou qualquer pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, os fatos narrados por ele só guardam relação com as hipóteses descritas no artigo 135, inciso III, do CTN e no artigo 5º, inciso V, § 1º, alínea “c”, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Consequentemente, a detenção de poderes de administração ou o exercício de diretoria, gerência ou a função de representante da pessoa jurídica constitui o cerne da controvérsia, uma vez que estas últimas disposições, estabelecem tal requisito para que terceiros sejam responsabilizados pelo crédito tributário.

Contudo, apesar da afirmação do autuante de que a impugnante se encontra entre os gerentes e administradores da autuada, o contrato social desta, nos termos em que vigia tanto na época em que houve o fato gerador do crédito tributário lançado, como também na ocasião em que houve as imputadas irregularidades na dissolução e extinção da sociedade, não prevê que todos e quaisquer dos sócios poderiam atuar como seus administradores e representantes. Em verdade, tanto a certidão a folhas 89 a 107, quanto a cópia da alteração contratual a folhas 42 a 48 atestam que apenas aos sócios Aloysio José Pacheco Cortez e Sandra Mara Merçon foram conferidos os poderes de administrar e representar a sociedade. Estes dois, pela primeira vez em conjunto, assumiram a condição desde a alteração contratual datada de 03.04.2002 e a

mantiveram desde então, conforme a última alteração contratual que se encontra nos autos, datada de 06.03.2008.

Não detendo Ana Paula Mendes Goulart poderes de administração e representação da sociedade, ainda que integre o seu quadro de sócios, não pode ser ela arrolada entre os sujeitos passivos solidários em face das circunstâncias que motivaram o termo de sujeição passiva solidária.

Em consequência, deve-se julgar procedente a impugnação em causa, para excluir a sócia Ana Paula Mendes Goulart do rol dos sujeitos passivos solidários.

Apreciação da impugnação apresentada pelos demais sujeitos passivos solidários

O que se conclui em relação à sócia Ana Paula Mendes Goulart na subseção precedente aplica-se também a todos os demais sócios que no mesmo período não exerciam poderes de administração nem de representação da sociedade. Nessa condição encontram-se, nomeadamente, as seguintes pessoas: Antonieta Georgina Pereira de Loreto, Karina Monteiro de Andrade, Lina Maria de Menezes Neves, Paulo Max Garcia Leite, Antônio Rodrigues de Souza, Paulo Marques Cerqueira Júnior, Fénelon Coutinho Júnior, Edson Bonisson e João Jesus de Oliveira. Consequentemente, todos eles, a exemplo daquela, devem ser igualmente exonerados da condição de sujeito passivo solidário.

Por outro lado, é procedente a sujeição passiva dos dois sócios remanescentes, a saber, Aloysio José Pacheco Cortez e Sandra Mara Merçon, porque a ambos o contrato social da atuada, nos termos em que vigorava na época dos fatos ora em causa, conferia a função de seu administrador e representante.

No que diz respeito a estes dois últimos, as arguições e objeções da impugnante não se sustentam.

Arquiação de desrespeito ao princípio da entidade

De acordo com o princípio da entidade, o patrimônio da pessoa jurídica, composto de bens, direitos e obrigações, não se confunde com o dos membros que a integram ou com o de pessoas que com ela mantém algum vínculo. No caso de sociedades empresárias ou de sociedades simples que assumam uma das formas de sociedade empresária, a consequência de tal princípio é que a responsabilidade dos sócios e acionistas é em geral limitada ao valor do capital individualmente subscrito e ainda não integralizado.

O princípio da entidade, contudo, não é absoluto, pois a legislação civil, a comercial e a tributária prevêm expressamente diversas hipóteses em que ele pode ser total ou parcialmente rompido, para que os sócios, cotistas ou terceiros vinculados possam responder pelas obrigações da pessoa jurídica. Algumas das exceções ao princípio da entidade encontram-se no CTN, a exemplo das previstas nos seus artigos 124, 134 e 135. Assim, configuradas as circunstâncias e condições que, nos termos da lei, permitem a responsabilização de terceiros pela obrigação da pessoa jurídica, é descabido falar em violação do princípio que distingue a responsabilidade da sociedade limitada daquela dos sócios que a integram. Evidentemente, se não houver prova de que os requisitos legais foram preenchidos, a responsabilização dos sócios ou de terceiros vinculados será ilegítima, mas em tese não há obstáculo intransponível para que outras pessoas sejam chamadas a responder pelas obrigações da pessoa jurídica.

(...)

Arquiação de inexistência de solidariedade

A impugnante encadeia diversos argumentos hipotéticos para sustentar que não seria legítima a imputação de responsabilidade solidária aos sócios. Nenhum deles, porém, vinga.

Antes de mais nada, convém recordar que o autuante especificou os fundamentos legais e de fato que o levaram a estender a sujeição passiva aos sócios, os quais podem ser definidos, sinteticamente, como extinção irregular da sociedade. Noutro lugar deste voto já ficou definido que, em face desses fundamentos invocados pelo autuante, a responsabilização deve circunscrever-se aos sócios que detinham poderes de administração e de representação.

O autuante não fundamentou a responsabilização dos sócios no inadimplemento puro e simples do crédito tributário, mas sim no descumprimento da obrigação tributária num contexto em que houve também encerramento irregular das atividades da sociedade.

Tampouco é defensável, à luz do texto legal, a tese de que a somente se ficar provado que o sócio, gerente ou administrador agiu com dolo ou fraude é que ele poderá ser responsabilizado. O artigo 135, inciso III, ao estabelecer a responsabilidade os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, apenas exige que as obrigações tributárias sejam resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sem fazer nenhuma referência à intenção do agente. Não se trata de norma penal, mas tributária, de modo que a exigência de dolo como requisito de caracterização não se acha implícita nem pode ser presumida. Da mesma forma, sem fazer apelo à intenção do agente, o artigo 5º, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabelece que respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Logo, para que fique caracterizada a responsabilidade solidária basta ser comprovado que os sócios ou administradores praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou que não procederam à liquidação da sociedade que deixou de funcionar.

Efetuar a dissolução e a subsequente liquidação da pessoa jurídica implica, entre outras ações e procedimentos, ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas, nos termos determinados pelos artigos 1.102 a 1.112 do Código Civil atual (Lei nº 10.406, de 2002). Essa tarefa constitui incumbência dos seus administradores ou do liquidante eventualmente nomeado. Portanto, o administrador que não tenha cumprido semelhante dever comete a infração de lei a que se refere o artigo 135, inciso III, do CTN, e se sujeita a se tomar responsável solidário pelo crédito tributário eventualmente constituído.

Embora sem trazer prova alguma nos autos de sua afirmação, a impugnante sustenta que ainda subsistem diversos itens valiosos do ativo da autuada. Não obstante ainda que seja comprovada não só a existência desses itens como também que eles permanecem sob o domínio da autuada, isso não significa que os administradores

desta se eximem da obrigação de proceder à liquidação da sociedade nos termos determinados pelos artigos 1.102 a 1.112 do Código Civil. Tampouco se eximem eles das consequências de sua omissão. Para os fins ora em discussão, qualquer item remanescente do ativo de uma sociedade em liquidação vale apenas na proporção em que seja realizado e ofereça meios de adimplir suas obrigações.

Não se pode acatar a alegação de que o autuante teria interpretado erroneamente as informações prestadas pela sócia Sandra Mara Merçon, porque a autuada não teria encerrado definitivamente suas atividades nem se encontraria em processo de liquidação, mas apenas com suas atividades paralisadas.

Ocorre que segundo cláusulas das duas últimas alterações contratuais, datadas de dezembro de 2007 e de março de 2008, a autuada suspenderia temporariamente suas atividades e transferiria seu domicílio de Belo Horizonte para o município vizinho de Confins.

Todavia, a autuada e os seus respectivos administradores não cumpriram o dever de alterar seus dados cadastrais. Com efeito, quem quer que consultar a página da Receita Federal na Internet verificará que, para o CNPJ da autuada, a situação cadastral é ativa, e o endereço não sofreu nenhuma alteração nos últimos anos.

O artigo 214 do RIR 1999, cuja base legal é o artigo 37, inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995, dispõe que as pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais, serão obrigatoriamente inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ, observadas as normas aprovadas pelo Secretário da Receita Federal. Já o artigo 22 da Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007, estabelece que é obrigatória a comunicação pela entidade de toda alteração referente aos seus dados cadastrais. O seu § 1º acrescenta que, no caso de ato sujeito a registro, a comunicação deverá ocorrer até o último dia útil do mês subsequente à data do registro da alteração. Além disso, o artigo 33, inciso V, dessa mesma instrução normativa admite que a inscrição seja suspensa, no caso da interrupção temporária das atividades do contribuinte.

Todavia, passado mais de um ano desde as alterações referidas, nenhum comunicado foi dirigido à Receita Federal e nem há registro de pedido de alteração quer dos dados cadastrais quer da situação cadastral da autuada. Prevalece, portanto, a informação colhida pelo autuante. Segue-se também que está caracterizada a dissolução e extinção irregular da sociedade.

Em suma, no que respeita aos termos de responsabilidade solidária, devem ser considerados procedentes os lavrados em nome dos já referidos sócios com poderes de administração e representação, enquanto os demais devem ser considerados improcedentes.

Pois bem, passo à análise do tema, escudado no brilhante voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, consubstanciado no Acórdão nº 1402-002.257, de 09 de agosto de 2016:

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.¹

¹ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.²

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípuo a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.³

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁴

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.⁵

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da

² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.⁶

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária⁷, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.⁸

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença de dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁷ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

⁸ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.⁹

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁰

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹¹

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹²

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.¹³

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Visto esses breves apontamentos acerca do tema responsabilidade, passemos à análise do caso concreto.

As provas coligidas e sintetizadas no voto condutor do aresto recorrido alhures reproduzido demonstram claramente que os Recorrentes participavam da administração da autuada, conforme bem assentado, tanto na certidão a e-fls. 92 a 110, quanto na cópia da alteração contratual a e-fls. 45 a 51; tais documentos atestam que apenas aos sócios ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ e SANDRA MARA MERÇON foram conferidos os poderes de administrar e representar a sociedade. Estes dois, pela primeira vez em conjunto, assumiram essa

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁰ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

condição desde a alteração contratual datada de 03.04.2002 até a última alteração contratual que se encontra nos autos, datada de 06.03.2008.

Não se desconhece a jurisprudência do STJ atinente ao caso em tela e claramente externada através da Súmula nº 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC, sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual *“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”*.

Portanto, o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

No caso em apreço, não temos um simples inadimplemento de tributo, mas, com efeito, temos um inadimplemento doloso, caracterizado pela retenção do tributo sobre despesas contabilizadas e deduzidas da apuração do lucro tributável, não recolhido nem declarado, tanto na DCTF, como também na DIRF. Ou seja, propositadamente, a Contribuinte deixou de informar à Receita Federal a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, creio que tal violação, da lei tributária, com a intensidade praticada pelo sujeito passivo neste caso, é sim, passível de fundamentar a infração à lei causadora da responsabilização do art. 135, III, do CTN. Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Doutrina, ainda que em franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos praticados com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.¹⁴ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

¹⁴ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...]¹⁵ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

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;** [grifos nossos]

¹⁵ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

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. [grifos nossos]

Quanto à jurisprudência, colacionamos os seguintes julgados:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos**. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal** (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ – PRIMEIRA TURMA:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com

Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado e doloso, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III) sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Apenas para reforçar tal entendimento, faz necessário frisar que há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada. **Imagine-se que, no caso presente, sequer houve a declaração do imposto retido e não pago!**

Ainda que discordem de tal conclusão, outra infração à lei, desta feita a lei civil, também foi destacada pela Fiscalização e pela decisão recorrida: a dissolução irregular da sociedade. Como vimos acima, em vários julgados que colacionamos, além da expressa disposição, literal, da Súmula 435 do STJ, a dissolução irregular da sociedade enseja a responsabilização dos sócios e administradores pelas dívidas tributárias dos contribuintes pessoas jurídicas.

“Sumula 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação dos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”

A Fiscalização foi extremamente clara ao caracterizar a dissolução irregular da empresa MATER CLINICA LTDA. Restou constatado, nas palavras da própria Sra. SANDRA MARA MERÇON, ao receber a Fiscalização quando do início da auditoria, que a Contribuinte encerrou de fato suas atividades clínicas de atendimento médico-hospitalar em meados de 2007, permanecendo como ativa nos cadastros da Receita Federal e da Junta Comercial por conta de pendências fiscais e previdenciárias. Tais fatos restaram constatados nas consultas aos cadastros da Receita Federal (CNPJ), que não foram alterados, apesar de na sua última alteração contratual ter sido acertada a mudança de endereço.

Verificou-se, também que, não por coincidência, por óbvio, no mesmo local de seu endereço cadastral, estava a funcionar uma outra clínica médica (MEDICARE SERVIÇOS

INTEGRADOS LTDA), que constatou-se, tem em seu quadro societário alguns dos antigos sócios da própria autuada.

Os Recorrentes até tentaram “desfazer” as declarações prestadas pela Sra. SANDRA MARA MERÇON quando do início da auditoria, alegando não ter havido encerramento das atividades, mas tão somente suspensão das mesmas. Entretanto, tais alegações (foram consubstanciadas meras alegações) não convenceram este julgador, haja vista todo o conjunto probatório constante dos autos (termos lavrados pela Autoridade Fiscal, contratos sociais, extratos dos sistemas informatizados da Receita Federal) e, principalmente, a primeira declaração prestada por SANDRA MARA MERÇON, feita, com certeza, sem que tivesse havido a “orientação” jurídica necessária a respeito das consequências de sua fala.

Por todo o exposto, seja por infração à lei tributária, ou à lei civil (dissolução irregular), resta caracterizada a responsabilidade da Sra. SANDRA MARA MERÇON e do Sr. ALOYSIO JOSÉ PACHECO CORTEZ, conforme o disposto no art. 135, III, do CTN, razão pela qual nego provimento ao recurso voluntário apresentado por ambos.

(documento assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves