



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720327/2014-75
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.581 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE VOLEIBOL E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, o recurso especial deve ser conhecido.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. DIRETOR. INEXISTÊNCIA.

Não pode prevalecer a responsabilização de diretor quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração a lei ou a estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do responsável solidário e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.581 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15540.720327/2014-75

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigações Principais, referentes a contribuições destinadas à previdência social, parte da empresa e contribuições a outras entidades e fundos (Terceiros), registrados sob os Debcad nº 51.003.9294 e nº 51.003.9308.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 43/54), os fatos geradores das exigências tributárias decorreram de pagamentos de remunerações a atletas de voleibol de quadra e de praia e membros das comissões técnicas que laboraram para a Confederação Brasileira de Voleibol – CBV, sem o devido recolhimento de contribuições sociais, ou seja, são decorrentes de remunerações identificadas a partir de i) pagamentos pelo direito de uso de imagem e a título de recompensa, a atletas de voleibol de quadra, formalizados como se efetuados a pessoas jurídicas, ii) pagamentos pela prestação de serviços de membros das comissões técnicas (técnicos, assistentes, médicos, fisioterapeutas, etc) de voleibol de quadra formalizados como se fossem efetuados a pessoas jurídicas, iii) pagamentos a atletas de voleibol de praia sob a forma de recompensa, e iv) pagamentos sob a forma de recompensas e direitos de uso de imagem a atletas do voleibol de praia como se destinados a pessoas jurídicas.

Foi incluído no polo passivo da exigência tributária, na condição de responsável solidário, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, o Diretor Presidente da entidade, Sr. Ary da Silva Graça.

Em sessão plenária de 07/11/2018, foi julgado recurso voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-006.784 (fls. 2118/2136), assim ementado:

ASSINTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CTENTIFICACÃO. PORTAL E-CAC.

Considera-se cientificado o contribuinte por meio da abertura da sua Caixa Postal, no Portal e-CAC. mesmo que o processo tenha se iniciado e meio físico e as cientificações anteriores tenham sido por via postal.

DIRETOR-PRESIDENTE. SIMULAÇÃO. CONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIZAÇÃO.

Restando demonstrado que diretor-presidente de pessoa jurídica efetuou a contratação simulada de pessoas jurídicas, dissimulando contratos de emprego e reduzindo, indevidamente, as obrigações tributárias, cabe a sua responsabilização pelos créditos apurados em face da desconsideração dos contratos simulados.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário apresentado pela Confederação Brasileira de Voleibol (CBV), por intempestividade, e, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feito/a, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior, que votaram por conhecer integralmente do recurso apresentado pelo responsável solidário e por dar provimento à parte conhecida do recurso.

A contribuinte e o responsável solidário apresentaram embargos de declaração (fls. 2203/2208 e fls. 2246/2254), os quais foram rejeitados por força dos despachos de fls. 2362/2366.

A CBV teve ciência do despacho que rejeitou seus embargos em 04/12/2019 (fl. 2378) e, em 09/12/2019 (fl. 2379), apresentou o Recurso Especial de fls. 2381/2401 que, pelo despacho de fls. 2790/2828, teve seguimento negado.

Em 19/12/2019, o responsável solidário teve ciência do despacho que rejeitou os embargos de declaração interpostos (fl. 2787) e, em 26/12/2019 (fl. 2466), apresentou o Recurso Especial de fls. 2468/2496, o qual, pelo despacho de fls. 2790/2828, foi admitido parcialmente, para rediscussão da matéria **“inaplicabilidade do artigo 135, do CTN se o ato não é praticado à revelia da pessoa jurídica”**.

Em relação à matéria admitida a rediscussão, foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nº 1301-003.227 e nº 1402-002.783, cujas ementas, na parte que interessa à matéria em litígio, transcreve-se na sequência:

Acórdão nº 1301-003.227

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Os Embargos de Declaração são o instrumento processual próprio para o saneamento de omissões nos julgados.

[...]

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Acórdãos nº 1402-002.783

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

[...]

Razões Recursais do Sujeito Passivo

Em relação à matéria admitida à rediscussão, o responsável solidário apresenta os seguintes argumentos:

- A CBV não é clube, pois o atleta de vôlei de quadra recebe salário do seu clube e com este mantém vínculo empregatício mesmo enquanto participando de torneios pela seleção brasileira, art. 41, da Lei nº 9.615/98.

- Mesmo quando é convocado, após a apresentação, caso a comissão técnica entenda não ser o atleta necessário, seja por lesão, ou mesmo por qualquer outro motivo, vem o corte. Não há nada a remunerar para o atleta que veja-se, recebeu seu salário diretamente do clube. A CBV, por sua vez, não tem obrigação alguma de mantê-lo no grupo.

- Outra singularidade dos valores pagos pela CBV diz respeito à participação de atletas de vôlei de praia em torneios organizados pela própria. Supondo 20 atletas participantes, ao final campeão e vice recebem prêmios. O atleta que ficou em último lugar nada recebe. E, não há qualquer obrigatoriedade da CBV de premiar todos os participantes. Trata a participação de um atleta em um torneio de uma prestação de serviços? Não. É evidente não se estar cogitando de prestação de serviço do atleta para a CBV, ele o presta a si mesmo.

- Na esteira do artigo 28-A, § 2º da Lei Pelé, o atleta autônomo como aquele do vôlei de praia, não possui vínculo com a entidade desportiva- CBV, não prestando serviços a ela.

- A autuação abrange os pagamentos feitos a pessoas jurídicas formadas por médicos, fisioterapeutas, nutricionistas, estatísticos, membros da comissão técnica e outros. Nenhum deles possui vínculo ou mesmo subordinação a CBV e as contratações observaram o disposto no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005. Para a Fiscalização, a impossibilidade de tal contratação estaria atrelada ao fato de os serviços possuírem natureza personalíssima. Para rebater tal entendimento, lembre-se que em 2005, houve expressa previsão quanto ao tratamento fiscal e previdenciário a ser conferido para tais hipóteses, artigo 129, da Lei nº 11.196/2005.

- Outros pagamentos objeto da autuação são aqueles efetuados em decorrência dos bônus de desempenho em torneios, a particularidade destes reside na sua incerteza e na sua ausência da habitualidade. Dado isto, a CBV não reputou pagamento sujeito à contribuição previdenciária.

- Com efeito, nos contratos inexistente vínculo habitual, continuado ou com subordinação.

- Os atletas de vôlei de quadra são convocados para representar o país em torneios internacionais em um período curto e imprevisível, às vezes, competições cuja duração foi de apenas uma semana. A continuidade da relação é imprevisível e incerta. A derrota da seleção em uma fase ou outra pode ser o fator determinante para o fim do período de convocação.

- Na questão da subordinação, o que há é uma relação contratual que gera obrigações. Os atletas firmaram termo de compromisso porque a seleção brasileira possui patrocinador. É evidente que há uma necessidade de se assumir um compromisso, obrigação, mas isto não é subordinação empregatícia.

- Tomando como exemplo de contratação sem subordinação empregatícia, tem-se a contratação de um advogado. Contratualmente, este obriga-se perante seu cliente a adotar a prática da advocacia dentro dos parâmetros legais e com ética. É uma obrigação assumida, mas que não torna a relação um contrato de trabalho regido pela CLT, não há relação de emprego. O mesmo se aplica aos membros da comissão técnica, que assumem um trabalho de montar todo o programa de treinamentos e escolhe o time, sem qualquer interferência da CBV ou de membro da diretoria.

- Ademais, a CBV, na forma permitida pelo artigo 41 da Lei nº 9.615/98, concedia também aos atletas convocados verbas eventuais de recompensa/prêmio por desempenho. Mas, como mencionado anteriormente, tudo a par da relação de trabalho, que continuou com o clube no período em questão. Os prêmios e recompensas não correspondem a um pagamento em contrapartida a uma prestação de serviço. O atleta não presta serviço para a CBV.

- Os prêmios pagos a pessoas físicas não são fato gerador da contribuição previdenciária. Assim, seja nos pagamentos aos atletas ou para sociedades das quais eles fazem parte, inexistente contribuição previdenciária, de modo que deve se rechaçar qualquer afirmação no sentido segundo o qual houve simulação para reduzir tributos.

- Indo para a questão dos pagamentos a sociedades detentoras dos direitos de imagem dos atletas. Tais verbas não eram e não são remuneração em contrapartida a uma prestação de serviço. E não tendo a CBV contrato de trabalho com os atletas que permaneceram com o CLUBE- por força da Lei Pelé- estas verbas fogem da incidência da contribuição previdenciária. Pouco importa se foram pagas a pessoas jurídicas. Esta é uma singularidade que salta aos olhos.

- Imprescindível mencionar que, previamente às convocações, os direitos patrimoniais de exploração da imagem de alguns atletas pertenciam a pessoas jurídicas, cabendo, portanto, a essas pessoas jurídicas os pagamentos pela cessão contratada. A CBV não poderia pagar diretamente ao atleta.

- Se o CARF vem se posicionando na necessidade de se tributar pelo IRPF as verbas de remuneração pela cessão de direitos de imagem, observa-se, contudo, que para a contribuição previdenciária, se decidiu pela incidência quando atrelado a contrato de emprego, isto é com o clube. Quando o recebimento pelo uso da imagem oriunda de contrato a par do emprego, não se fala em prestação de serviços.

- Para o Recorrente está claro que a conduta da CBV não é ilegal. Mas, ainda que se possa considerar que os atletas não teriam o direito de ceder o direito de imagem para pessoas jurídicas, é certo que não se tratou de uma conduta da CBV, mas sim dos atletas que constituíram estas pessoas jurídicas antes de suas convocações. No mínimo, o que se pode concluir e aqui se colecionam vários julgados é pela inexistência de simulação a impor a multa qualificada.

- É o caso do Acórdão nº 2202-004.008, que a multa qualificada deveria ser reclassificada para o percentual de 75%, uma vez não constituir intenção do sujeito passivo de simular atos, quando age de acordo com suas interpretações e convicções.

- Também é pela redução da multa qualificada para a multa de ofício ordinária o Acórdão nº 2202-004.087. Para aquela decisão se o contribuinte age de acordo com as suas

convicções e demonstra seu procedimento não houve intenção de simular. Mesmo caminho foi trilhado no Acórdão nº 106-14.244 .

- A 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu não poder ser considerado fraude ou simulação a contratação por meio de sociedade em que o sócio presta serviços de natureza personalíssima, mesmo que a intenção seja reduzir a carga tributária- Acórdão nº 104-20.915.

- De toda a forma, o que muito se pode crer é o tamanho da controvérsia da questão, mas que, há diferentes interpretações, mas em nenhuma delas, houve a simulação ou mesmo ocultação da informação. Tanto assim que na contabilidade da CBV se identificou com muita facilidade a rubrica de cada pagamento e o destinatário do mesmo.

- O Recorrente abordou a temática acima para demonstrar que em casos análogos ao que foi envolvido, as decisões do CARF são no sentido segundo o qual inexistente simulação e, sendo assim, a inclusão do Recorrente como co-responsável perde o seu fundamento fático e legal.

- Voltando à responsabilização propriamente dita, é importante lembrar que quando não se demonstra prática de ato pelo administrador ou mesmo que este tenha violado o estatuto social, descabe a responsabilização.

- Portanto, como não se demonstrou qual foi a participação do Recorrente ou mesmo o que teria ele aproveitado em detrimento da Entidade, se aplica a jurisprudência do CARF, Acórdãos nºs 1402-001.999 e 1401-000.434.

- Feitas tais ponderações, perdura a principal questão em torno da sujeição passiva solidária do Recorrente:

- Qual foi o artifício utilizado pelo recorrente, seja na constituição das pessoas jurídicas relacionadas no auto de infração, seja nos pagamentos de prêmios de torneios ou campeonatos? Não houve. Esta ausência de prática de ato diretamente pelo administrador impede que o mesmo seja incluído no polo passivo.

- Não é o mero inadimplemento a causa para inclusão de diretores como co-devedores, questão é esta sobre a qual recai o manto da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

- Se o simples inadimplemento da obrigação tributária não chama a responsabilidade pessoal do Recorrente, para que este fosse incluído como co-devedor, mister a apresentação pelo acusador fiscal da conduta dele. Não basta, como procedeu, afirmar que sua responsabilidade decorre do que está previsto no estatuto social, art. 34.

- No relato fiscal, na decisão de primeira instância e no acórdão recorrido a única fundamentação para se incluir o Recorrente decorre da posição dele nos quadros da CBV, não houve descrição de sua conduta. Aliás, não por outro motivo, desde o início o Recorrente aduziu não ter sido demonstrada sua participação nas contratações listadas pela autuação. Não verificou sua assinatura em nenhum documento.

- A assinatura do Recorrente pode ser vista à fl. 155 (Ata de Assembleia Geral Ordinária da CBV de 2009). Já nos contratos firmados com as pessoas jurídicas e outros documentos, fls. 176, 183, 187, 188, 195, 199, 204, 208, 209/223 225 não se verifica a assinatura ou mesmo participação do Recorrente. A falta de indicação de sua conduta e a mera menção ao estatuto social não podem fazer com que o Recorrente seja mantido como o-devedor. Cita decisões administrativas.

- A análise da acusação fiscal contra o Recorrente andou mal e por isto merece reparo. Como se demonstrou a partir dos fundamentos tecidos acima, para a inclusão dele como co-devedor deveria ter sido mencionada a sua conduta. Esta a exegese do artigo 135, do CTN. Sem a descrição, cabe excluir o Recorrente do polo passivo.

- No caso em apreço, apesar da matéria ter sido arguida na defesa e em recurso, isto é, ausência de demonstração de sua participação e a exibição de documentos assinados por outros, não vale manter o Recorrente como co-devedor, tendo como único fundamento a sua posição no quadro da CBV e o artigo 34, do Estatuto citado de forma genérica.

- Além de não ter demonstrado como atuou o Recorrente, está muito claro que ante toda a diversidade de decisões, não se está diante de quadro de simulação, mas de interpretações divergentes, que não ensejam a qualificação da multa. E, em não se tratando de simulação, descabe a manutenção do Recorrente como co-devedor.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

O autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 16/11/2020 (fl. 2958) e, em 27/11/2020 (fl. 2976), retornaram com as contrarrazões de fls. 2959/2975 em que se alega o que segue:

- O recurso especial por divergência não confere ao sujeito passivo uma terceira instância para reapreciação da matéria de fato submetida às instâncias ordinárias (DRJ's e Câmaras do Conselho), mas abre uma instância extraordinária, que não tem por finalidade reavaliar a justiça das decisões proferidas em sede ordinária, mas, tão-somente, a de uniformizar o entendimento das Câmaras acerca da aplicação do direito.

- A partir da uniformização do entendimento, o recorrente pode ser indiretamente beneficiado pela decisão, isto é, a instância extraordinária tutela diretamente o interesse público, sendo que o interesse particular pode ser indiretamente tutelado a depender do resultado da uniformização.

- Diante disso, para que seja conhecido o recurso por divergência, deve estar patente a existência de casos semelhantes em que a justiça da decisão tenha se firmado de modo oposto. O interesse público demanda que casos semelhantes sejam decididos da mesma forma, ou seja, a justiça da decisão deve ser una, na medida em que todos os cidadãos têm o direito de receber o mesmo tratamento do Poder Público.

- Entretanto, no presente caso não se verifica a divergência necessária a sustentar o recurso interposto pelo contribuinte.

- No que toca à única matéria admitida, “inaplicabilidade do artigo 135, do CTN se o ato não é praticado à revelia da pessoa jurídica”, acórdãos paradigmas nº 1301-003.227 e 1402-002.783, o recurso especial não merece seguimento quanto ao primeiro acórdão indicado nº 1301-003.227, tendo em vista a ausência de similitude fática, conforme demonstrado a seguir.

- No paradigma nº 1301-003.227 constata-se que a premissa que embasou o afastamento da responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN foi o cancelamento da multa qualificada. Entendeu-se que os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material, não se enquadrando como dolo, fraude ou simulação. E como argumento de reforço ventilou a tese defendida pelo recorrente para rediscussão da matéria.

- No caso em vergasta não há controvérsia, a multa qualificada foi mantida, confirmando-se a ocorrência da simulação. Veja-se pela simples leitura da ementa do acórdão recorrido.

- Assim, o fato de ter sido no paradigma nº 1301-003.227 afastada a multa qualificada, por entender que não houve dolo, fraude ou simulação, aparta a necessária similitude fática para a demonstração da divergência, uma vez que a constatação da simulação foi primordial na manutenção da responsabilidade no presente caso deveu-se ao fato da constatação da simulação.

- O Código Tributário Nacional estrutura a sujeição passiva em direta, quando a obrigação recai sobre o contribuinte, aquele que realiza o fato jurídico passível de tributação e indireta quando a obrigação recai sobre um responsável, que embora não tenha praticado o fato jurídico tributário, está relacionado indiretamente com este fato. Cita art. 121 do CTN.

- Diga-se, de pronto, que o presente crédito tributário, conforme preconiza o CTN (art. 124, I), é de responsabilidade direta do contribuinte e solidariamente dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, não havendo benefício de ordem, nem exclusão de um ou de outro.

- O mesmo CTN, em seu artigo 121, como visto anteriormente, deixa claro que sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ele revestir a condição de contribuinte ou responsável.

- Cabe também, por relevante, a reprodução do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte redação, *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: (grifei)

[...]

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

Examinando o instituto da responsabilidade tributária, Hugo de Brito Machado¹ leciona:

“... em face do art. 134, há o benefício de ordem. Já em face do art. 135, vale dizer, quando se trate de – créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de

atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos-, a responsabilidade é solidária, vale dizer, não comporta benefício de ordem”.

- De todo o exposto, conclui-se que a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, recai sobre quem, de qualquer forma, age com infração à lei, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121, II do CTN, podendo dela ser exigido, inclusive, se fosse o caso, diretamente o crédito tributário em virtude da inobservância intencional da legislação em trato.

- Outrossim, a hipótese examinada, de responsabilidade do diretor-presidente que age com excesso de poderes e/ou com violação à lei e/ou aos estatutos e contratos sociais, é da espécie solidária, conforme ensinamento acima transcrito.

- A fiscalização, tendo em vista a ocorrência de simulação/fraude e o que dispõe o CTN, artigo 135, inciso III, considerou o Diretor Presidente, que era o responsável pelas contratações, conforme previsto no estatuto do autuado, responsável solidário pelas obrigações lançadas.

- De fato, a leitura da Cópia do Estatuto da Confederação Brasileira de Voleibol – CBV (fls. 126/147) demonstra, notadamente, no item 34 desse estatuto, que sem a participação do Diretor Presidente não seria possível a formalização de contratações e dos pagamentos como se fossem efetuados em decorrência de uma relação jurídica estabelecida entre pessoas jurídicas, que na realidade se referem a contraprestação dos serviços prestados à entidade (contribuinte), de forma pessoal, pelos atletas e pelos integrantes das comissões técnicas.

- Assim, fica claro que cabe a responsabilização solidária do diretor-presidente com base no art. 135, III, do CTN.

- A responsabilidade solidária do coobrigado indicado no Termo de Sujeição Passiva está devidamente fundamentada.

- Na esteira do que dispõe o art. 135, inciso III, o que se deve perquirir na apreciação da presente questão são dois aspectos: a) a condição de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por parte do imputado como responsável; e b) a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

- É indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, afinal, o Código Tributário Nacional não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu artigo 135.

- Nada obstante, no caso específico destes autos, a simulação/fraude está patente.

- Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso no recolhimento de tributos.

- E se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade aos sócios administradores/diretores/gerentes ao tempo do fato gerador. Reproduz trecho da decisão recorrida.

- Desse modo, está perfeitamente demonstrada a infração à lei prevista no art. 135 do CTN, caracterizadora da sujeição passiva solidária do diretor-presidente da autuada.

- Conclui-se que pode perfeitamente ser o diretor, gerente ou representante da empresa responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário imputado à autuada, relativamente ao montante apurado no período compreendido em que exerceu o múnus na pessoa jurídica em trato, em respeito às regras gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade pessoal pelo recolhimento dos tributos, resultante de atos praticados por representantes de pessoas jurídicas de direito privado com infração de lei, que, inclusive, não comporta benefício de ordem.

- A pessoa responsabilizada pessoalmente pelo crédito tributário, por infração de lei, contrato social ou estatuto, em virtude de sua má-fé, é sujeito passivo da obrigação tributária, podendo dela ser exigido diretamente o crédito tributário, em virtude da inobservância dos deveres de conduta a seu cargo.

- No caso vertente, inúmeras razões corroboram o acerto da inclusão do diretor-presidente da autuada como responsável pelo crédito tributário: (i) o coobrigado era diretor da autuada e não meramente sócio; (ii) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinha na pessoa jurídica autuada e não da mera condição de sócio; (iii) houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) o diretor detinha poderes para agir em seu nome; (v) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada. Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária do arrolado como coobrigado pela fiscalização.

- Tanto a legislação comercial como a fiscal e a jurisprudência são unânimes nesse sentido. Dispõe o art. 10 do Decreto-Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que regula as sociedades por quotas de responsabilidade limitada que *“Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei”*.

- Diante dos fatos acima narrados, e que são incontroversos, em razão das disposições do artigo 135, III, do CTN, e diante das evidências expostas na auditoria fiscal, está correto o procedimento no que diz respeito à identificação do diretor-presidente, Ary da Silva Graça Filho, como responsável tributário de forma solidária com a pessoa jurídica autuada, uma vez que está patente que ele detinha expressivos poderes na administração dos interesses da empresa autuada e agiu ao arripio da lei, conforme a inquestionável simulação.

- Outrossim, descabe exigir, para a responsabilização dos administradores e/o diretores, qualquer individualização da conduta. Seja porque não se trata de imputação de responsabilidade penal. Seja porque a lei tributária não traz essa exigência. Seja ainda porque detendo poderes para decidir e gerir a pessoa jurídica autuada, em caso de discordância acerca das atitudes ou omissões tomadas em nome da pessoa jurídica, deveria o dissidente assinalar, de forma clara e expressa a sua discordância e tomar outras medidas, denunciando às autoridades competentes a conduta ilegal ou excessiva ou desbordante dos poderes conferidos pelo contrato social/estatuto. Cita jurisprudência administrativa.

- Diante do exposto, conclui-se que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, devendo ser mantida a responsabilização solidária imputada pela fiscalização ao diretor-presidente, Sr. Ary da Silva Graça Filho.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende ao demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, o lançamento decorreu do pagamento verbas consideradas pela Fiscalização como remuneratórias, efetuadas a atletas de voleibol de quadra e de praia e membros da comissão técnica da CBV a título de direito de uso de imagem e de recompensa. Segundo relatado pela fiscalização, houve ainda remunerações destinadas a pessoas físicas por meio de supostas pessoas jurídicas.

O crédito tributário foi lavrado com multa de ofício qualificada, em virtude do entendimento de que houve simulação na forma de contratação e no pagamento das remunerações, no intuito doloso de reduzir o pagamento de encargos trabalhistas e tributários.

A matéria devolvida à apreciação desta instância especial refere-se exclusivamente à “**inaplicabilidade do artigo 135, do CTN se o ato não é praticado à revelia da pessoa jurídica**”, tendo em vista que o Diretor Presidente da entidade foi incluído no polo passivo da exigência, na condição de responsável solidário.

A Fazenda Nacional insurge-se contra o reconhecimento da divergência em relação ao primeiro paradigma, Acórdão 1301-003.227, sob o argumentos de que a premissa que embasou o afastamento da responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN foi o cancelamento da multa qualificada.

Ocorre que, a despeito do que argumenta a Recorrida, no paradigma em referência, a solidariedade foi afastada com base em duas premissas as quais, de acordo com o decidido, consideradas isoladamente, seriam suficientes para afastar a responsabilização, quais sejam: i) a não comprovação de dolo na conduta dos responsabilizados; e ii) a ausência de demonstração de que os atos realizados foram anormais, extrapolando os poderes atribuídos aos gestores por meio dos estatutos, do contrato social ou da lei. Senão vejamos:

Antes de qualquer coisa, é preciso que se comprove o *dolo* das condutas dos sujeitos responsabilizados, o que já foi devidamente afastado pelo Colegiado, ao afastar a qualificação da multa de ofício no Acórdão embargado. Todos os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material, não se enquadrando como dolo, fraude ou simulação. Em rigor, a operação inteira foi plenamente eficaz, restando sua eficácia afastada apenas perante o Fisco, em razão da ausência de propósito negocial apontado na julgamento embargado.

É preciso, ademais, que se demonstre que os atos realizados foram anormais, extrapolando dos poderes atribuídos aos gestores por meio dos estatutos, contrato social

ou da lei, delimitando assim também precisamente quem será o responsável. Se os atos realizados foram feitos dentro dos poderes de cada um, não há justificativa para a aplicação do art. 135 do CTN. É o que decidiu o CARF no Acórdão 1402-002.687, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, assim ementado:

Na decisão recorrida, tratando-se de situação semelhante, considerou-se que o fato de as contratações ditas simuladas somente poderem ser levadas a efeito com a participação do Recorrente, em razão da função que exercia na CBV, era condição suficiente para a caracterização da responsabilidade.

Verifica-se, assim, que a condição estabelecida no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, de que a divergência seja demonstrada a partir da indicação de paradigma que, diante de situação semelhante, tenha dado interpretação divergente à legislação tributária daquela verificada na decisão recorrida foi satisfeita, de modo que não há como acolher a pretensão da Fazenda Nacional neste ponto.

Tendo em vista que, do mesmo modo, o segundo paradigma também mostrou-se apto a instaurar o dissenso interpretativo e que os demais requisitos necessários ao seguimento do apelo foram adimplidos, conheço do Recurso Especial e passo a analisar-lhe o mérito.

Em relação à responsabilidade solidária aqui discutida, o art. 135 do CTN estabelece:

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.

Em se tratando de pessoas jurídicas, sejam de natureza jurídica civil ou comercial, via de regra, essas sociedades são responsáveis diretas pelo cumprimento dos deveres que lhes são impostos. Decerto, essa regra não exclui a possibilidade de se atribuir responsabilidade aos dirigentes para responder pelos danos causados à sociedade, em situações em que se verifique a ocorrência de prejuízos decorrentes de ação ou omissão praticadas à revelia dos atos constitutivos da sociedade ou em afronta ao ordenamento jurídico.

Nesse contexto, em relação às obrigações tributárias, o art. 135 do CTN condiciona a responsabilização de dirigentes à contextos fáticos em que se verificam transgressões perpetradas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Contudo, o dispositivo do Código Tributário não institui responsabilidade do tipo “objetiva”, de modo que, para seu estabelecimento, faz necessária a comprovação, pela autoridade competente, de que a pessoa indicada a integrar o polo passivo de determinada relação obrigacional, na condição de responsável, tenha efetivamente praticado ato abusivo ensejador da atuação estatal, em detrimento do mandato que lhe tenha sido deferido ou em ofensa à lei. Nesse sentido, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça, nos embargos de divergência relativo ao REsp. 174532/PR. Confira-se:

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

1. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

2. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art.135, III do CTN.

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

4- Precedentes desta Corte Superior.

5- Embargos de Divergência rejeitados. (Grifou-se)

No caso concreto, a responsabilidade solidária foi imputada ao Diretor Presidente da CBV porque, nos termos do Relatório Fiscal, seria ele, segundo o estatuto da entidade, o responsável pelas contratação de empregados como se fossem pessoas jurídicas, bem assim de contribuintes individuais sem a prestação de informações à Previdência Social, conforme se verifica do item 8 do mencionado relatório:

8 - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

8.1 - Na análise dos fatos, considerando que ao usar o artifício de contratação de empregados através de pessoas jurídicas e de contribuintes individuais sem informação à Previdência agiu-se com infração de lei, legitima-se o redirecionamento da execução fiscal para Diretores da empresa, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66)

Art. 35. 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.

8.2 - Assim, com base no supra-mencionado artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), o lançamento do crédito tributário será realizado na empresa fiscalizada como contribuinte e a responsabilidade tributária imputada ao Diretor da empresa

responsável pelas contratações, no caso, segundo o Estatuto da CBV, seu Diretor Presidente, em nome do qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária. (Grifou-se)

Do exame do trecho do Relatório Fiscal acima transcrito vê-se que, não obstante a multa de ofício tenha sido qualificada em virtude o entendimento de que a entidade se utilizou de simulação na contratação de segurados do Regime Geral de Previdência Social no intuito de se eximir ilegalmente do pagamento de contribuições sociais, não se detalhou qual o nível de participação do Diretor Presidente nesses atos simulados, tampouco se fez alusão aos atos empreendidos com excesso de poderes ou mencionadas as infrações cometidas com inobservância a lei ou ao estatuto da Confederação.

Por outro lado, anuir ao posicionamento exprimido nas contrarrazões de que “*a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias*”, para manter responsabilidade solidária do dirigente da entidade, significaria converter em regra a exceção constituída pelo art. 135 do CTN, possibilitando alçar à condição solidário qualquer pessoa física, exclusivamente em razão da atividade exercida em determinada organização.

Corroborar o entendimento consubstanciado no presente voto, a decisão no RE 562.276/PR, sob o rito do artigo 543-B do Código de Processo Civil, que é no seguinte sentido:

5- O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

Por essas razões, entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho