



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.002277/2007-80  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.858 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2022  
**Recorrente** CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE TÊNIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2004

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade de que trata o artigo 135 é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas –Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 1202-00.843, proferido em 8/08/2012, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, conforme ementa, parcialmente transcrita abaixo, na parte que interessa ao litígio:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2003, 2004

ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO.

A isenção tributária é suspensa quando descumpridos os requisitos impostos pela lei para seu aproveitamento, independentemente das causas que ocasionaram o descumprimento.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.**

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A responsabilização patrimonial pessoal dos dirigentes pelo crédito tributário poderá vir a ser configurada juridicamente na fase de cobrança judicial, quando poderá ser pleiteado o redirecionamento da execução fiscal.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

No recurso especial interposto, o contribuinte alega que os antigos gestores agiram com dolo específico, documentalmente comprovado nos autos, na prática de crimes positivados nos artigos 312 c/c 29 e 327 do Código Penal, devendo a responsabilidade tributária recair exclusivamente sobre os gestores, nos termos do artigo 137, inciso III e 135 do CTN. Argumentou que o artigo 135 do CTN trata da responsabilidade pessoal, exclusiva e total dos dirigentes, alegando erro de identificação do sujeito passivo.

Subsidiariamente, alega que ao menos a multa de ofício deve ser afastada, uma vez que a infração decorre de ilícito praticado com dolo específico pelo dirigente, culminando na responsabilidade exclusiva da multa de ofício.

Aduz que a ausência dos gestores antigos no polo passivo do lançamento prejudica a defesa da recorrente, que a autuação fere os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que a suspensão da isenção revelou-se medida severa e arbitrária.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 1285/12 admitiu o recurso especial quanto à aplicação dos artigos 135 e 137 do CTN.

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões, alegando a legitimidade da pessoa jurídica contribuinte constar no polo passivo, reiterando as razões do acórdão recorrido.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

O recorrente foi cientificado em 06/12/2012, tendo protocolado a peça recursal em 20/12/2012, sendo, portanto, tempestivo.

Quanto à comprovação das divergências, o recorrente indicou os paradigma 101-85.991 para a divergência jurisprudencial na aplicação do artigo 135 do CTN e o paradigma CSRF nº 01-0.560, para a divergência concernente ao artigo 137, III do CTN.

O paradigma 101-85.991 possui a seguinte ementa:

Responsabilidade Tributária - A prática de ato ilícito pelo dirigente de uma sociedade, por força do disposto no artigo 135 do CTN, autoriza que sobre este recaia diretamente a exigência fiscal constante do lançamento de ofício.

O excerto reproduzido no despacho de admissibilidade deixa evidente que a tese do paradigma é pela responsabilidade pessoal e exclusiva do responsável com exclusão da pessoa jurídica contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, ao passo que no acórdão recorrido decidiu-se que o lançamento deve ser realizado em nome do contribuinte e que o redirecionamento ao sócio responsável deve ocorrer na fase de execução fiscal.

Destarte, restou comprovada a divergência quanto à exclusão da pessoa jurídica do polo passivo em razão da responsabilização do dirigente pelo artigo 135, III do CTN.

Já o paradigma CSRF nº 01-0.560, utilizado para comprovação da tese subsidiária de aplicação do artigo 137, III do CTN, possui a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES - Interpretação do art. 137, inciso III, do C.T.N. Somente deverá ser responsabilizado o agente quando ficar provado que a infração fiscal é simples decorrência indireta da fraude exercida pelo agente contra o representado ou em- pregador, em razão de atividade dolosa em proveito próprio.

Contudo, o acórdão recorrido não produz qualquer análise quanto à aplicação do artigo 137, III do CTN, embora o recurso voluntário o tenha citado. O colegiado “*a quo*” entendeu que, embora mencionado o artigo 137, III na peça recursal, a descrição das condutas e

da defesa melhor se enquadraria na hipótese do artigo 135, III do CTN e passa a analisar a responsabilidade tributária sob este dispositivo legal, conforme excerto abaixo:

“Da responsabilidade tributária

Da mesma forma que na manifestação de inconformidade contra a suspensão da isenção, quanto aos autos de infração lavrados em decorrência, o que o recorrente mais enfatiza em sua defesa é a responsabilidade individual (exclusiva) do dirigente pela má gestão.

Nesse sentido, aponta que a exigência deve ser direcionada aos antigos dirigentes da instituição, em face da regra de responsabilidade prevista no art.137 do CTN.

[...]

Note-se que o dispositivo se insere na seção IV do Capítulo IV do CTN, tratando da responsabilidade por infrações da legislação tributária, o que compreende apenas as multas lançadas de ofício.

Denota-se da defesa, contudo, a intenção de apontar o responsável em função da prática de atos com excesso de poderes ou infração de seus estatutos. Essa situação melhor se enquadra na regra do art. 135, abaixo, que prevê a responsabilidade de terceiros pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

A responsabilidade tributária prevista no art. 135 compreende a responsabilidade patrimonial pessoal, não se tratando de sujeição passiva, e a leitura que deve ser feita do dispositivo acima é que a regra do art. 135, inciso III, exige a comprovação de que parte dos recursos sujeitos à tributação foi desviada da pessoa jurídica para a pessoa física do administrador.

Nesse caso, o ônus da prova do fato jurídico da responsabilidade do administrador é do contribuinte, a quem cabe demonstrar que os atos foram praticados fora dos limites da competência outorgada e contra os interesses e finalidades da pessoa jurídica, utilizando-se indevidamente de recursos desviados da tributação.

Esse ônus justifica-se a partir do princípio da entidade, uma vez que todos os atos praticados pelos administradores, inclusive com excesso de poderes, foram praticados em nome da pessoa jurídica, devendo esta responder por tais atos perante terceiros, incluindo o Fisco, até prova em contrário.

Assim, de toda a sorte, o lançamento deve ser efetuado contra o contribuinte, haja vista que não há responsabilidade patrimonial sem débito constituído.

Na fase de execução fiscal, quando provada a ocorrência de qualquer das hipóteses de responsabilidade de terceiros, previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem frequentemente admitido o redirecionamento da cobrança.

Diante disso, conclui-se que, diferentemente dos casos de responsabilidade solidária, o lançamento não se presta para constituir a relação jurídica entre o Estado e o terceiro responsável pelo crédito tributário decorrente da atuação dos sócios com excesso de poder ou infração à lei (art. 135 do CTN). Isso se confirma pela jurisprudência do STJ no sentido de que a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário, anterior e regularmente constituído contra o contribuinte, submete-se a prazo prescricional e não

decadencial, consoante se extrai dos seguintes julgados: REsp 652.483/SC, de 05/09/2006; REsp 751.906/RS, de 21/02/2006; REsp 785.219/RS, de 08/11/2005.

No mesmo sentido, há julgados no CARF, cabendo citar a ementa do acórdão n.º 140200310, de 10/11/2010:

[...]

Retornando ao caso dos autos, verifica-se a impossibilidade de exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, o que não permite a alterar a definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Na hipótese dos autos, a responsabilização patrimonial pessoal dos dirigentes pelo crédito tributário poderá vir a ser configurada juridicamente apenas na fase de cobrança judicial, quando poderá ser pleiteado o redirecionamento da execução fiscal. Na fase administrativa, conclui-se que não houve erro na identificação do sujeito passivo, não sendo cabível a pretensão da recorrente.”

A divergência deve ser demonstrada analiticamente, o que não ocorreu no presente recurso, uma vez que não há no acórdão recorrido qualquer entendimento ou apreciação da aplicação do artigo 137, III do CTN. Não houve também qualquer apreciação sobre a natureza dolosa das condutas dos antigos dirigentes, nem se houve proveito ou benefício para a pessoa jurídica ou para o agente responsável. Estas análises ocorreram no paradigma, mas não na decisão recorrida, razão pela qual não é possível caracterizar a divergência jurisprudencial quanto à aplicação da responsabilidade pessoal e exclusiva pela multa de ofício, com base no artigo 137, III do CTN.

Concluindo, este apreciará apenas a divergência jurisprudencial quanto à aplicação do artigo 135, III do CTN, no que diz respeito à natureza da responsabilidade, se exclusiva ao responsável ou se o contribuinte também deverá figurar no polo passivo da obrigação.

### **Do mérito**

O artigo 135 do CTN possui a seguinte redação:

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.

A matéria é controvertida na doutrina e jurisprudência, havendo entendimentos no sentido de que a responsabilidade é exclusiva, subsidiária ou solidária. A respeito, comungo com o entendimento externado na Nota GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA n.º 1, de 17/12/2010, abaixo transcrita:

“[...]”

VII - Art. 135 do CTN

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

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

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

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

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

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto exposto 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.

“[...]”

Neste sentido, adoto as razões do Acórdão 16-78.761 – 5.º Turma da DRJ/SPO, proferido no processo 19515.720596/2016-61, as quais abaixo transcrevo:

“A jurisprudência é no sentido de que o artigo 135, inciso III do CTN responsabiliza aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de 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. (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543B do CPC).

E quanto à natureza da responsabilidade, me filio ao entendimento de que seria solidária. Assim, a existência de responsabilidade do administrador não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica, permanecendo ambos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem. Assim, nem haveria desoneração da pessoa jurídica em razão da responsabilidade do administrador, nem dependeria a responsabilidade deste do esgotamento do patrimônio da sociedade. Responderiam ambos, integral e solidariamente.

Neste sentido, é a posição de Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional. V. 2, São Paulo: Atlas, 2004, p. 572 e 594), que defende que o artigo 135 trata de solidariedade sem o benefício de ordem, não devendo ser excluído do pólo passivo o contribuinte :

*“Dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte.”*

Importante esclarecer que a decisão recorrida, para fundamentar que possui o mesmo entendimento da natureza solidária, houve por bem iniciar o voto citando os dispositivos que tratam da responsabilidade tributária, nos seguintes termos:

*Ainda, impõe-se aclarar a hipótese de responsabilidade tributária tratada nos arts. 124 e 135 do CTN:*

(...)

*Como visto, são solidárias, nos termos do art. 124, II, do CTN, as pessoas expressamente designadas por lei, sendo que o próprio Código Tributário (norma com status de lei complementar) atribui a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, bem como aos mandatários, prepostos e empregados, quando resultante de atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, II e III), ou seja, mediante ato abusivo, assim considerado a conduta dolosa ou culposa praticada.*

(...)

*De se concluir, de todo exposto, que também a responsabilidade pessoal tratada no art. 135, II e III, do CTN é de natureza solidária, competindo aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, seus mandatários ou prepostos, demonstrarem que não agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, conforme precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ.*

(...)

*Portanto, nada há de se reparar quanto à sujeição passiva solidária da Sra. Simone.”*

Destarte, a responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN é de natureza solidária, comportando tanto a indicação da sujeição passiva do contribuinte como dos responsáveis tributários. No caso, o lançamento foi efetuado apenas em face do contribuinte, o

qual pleiteou sua exclusão do polo passivo por responsabilidade exclusiva e pessoal dos responsáveis, tese que afastou.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas