

1ª Seção do Carf debate responsabilidade tributária de diretores



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

Hoje trataremos sobre uma matéria que é bastante recorrente nos

juízos administrativos: a *responsabilidade tributária de terceiros*. O tema, conquanto abranja as hipóteses de aplicação do art. 134 e 135 do CTN, aparece mais usualmente relacionado à responsabilização de *sócios, diretores e gerentes* das pessoas jurídicas autuadas, com fundamento no art. 135, III, do Código, que dispõe, *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.

Há, nesse ponto, amplo debate acerca das condições objetivas e subjetivas relacionadas à aplicação do referido dispositivo. Discute-se que tipo de ato dá ensejo à responsabilização do agente (se qualquer ilícito ou apenas os de natureza cível e comercial; se doloso ou não), qual o nível de relação desse ato com o crédito tributário cobrado (se a obrigação resulta do ato), quem pode ser responsabilizado (se qualquer sócio ou apenas aqueles que exercem direção), qual a extensão da responsabilidade (se pessoal ou solidária) e mesmo qual o ônus probatório que cabe ao Fisco nesse tipo de imputação de sujeição passiva.

Por se tratar de uma matéria que é julgada por todas as turmas das três Seções de Julgamento do CARF, reiteradamente, seria deveras complexa uma análise do entendimento de todo o órgão, razão pela qual cingiremos nossa análise à *Primeira Seção*, responsável pelo julgamento dos autos de IRPJ e CSLL, iniciando pelas turmas ordinárias, e depois para a CSRF.



Inicialmente, menciono o Acórdão nº 1401-002.884[1], no qual se discutiu autuação fiscal que imputou a responsabilidade a todos os membros do Conselho de Administração e a diretores da empresa. No julgamento, adotou-se o entendimento de que a aplicação do art. 135 do CTN estaria condicionada à efetiva existência de poderes de gerência/direção sobre a empresa, e desde que esses poderes fossem *comprovadamente utilizados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos*, afastando a responsabilidade dos membros do Conselho.

Em relação aos diretores, afirmou que, em tese, o art. 135, III, do CTN, poderia ser aplicado, mas em seguida pondera que seria necessário que a autoridade fiscal provasse que o diretor em questão efetivamente atuou em fraude à lei, contrato social ou estatutos, não bastando simplesmente indicar que o cargo ocupado teria poderes para tanto.

Na mesma linha, o Acórdão nº 1401-003.735[2] manteve a responsabilidade do sócio-gerente em uma autuação que tratava da ocultação de faturamento, todavia, o relator pontuou que os fatos relatados e comprovados pela fiscalização seriam suficientes à demonstração de *ato doloso e inequívoco de vontade* do responsável.

Na esteira desse entendimento, o Acórdão nº 1301-002.744[3], afastou a responsabilidade dos mandatários da empresa, por não ficar demonstrado que eles teriam poder de gerência e administração sobre o contribuinte, e pontuou-se também que os agentes fiscais deveriam comprovar a infração funcional praticada, por violação da lei ou do estatuto social, e que seria ônus da Administração a *individualização da conduta fraudulenta praticada pelo coobrigado apontado como sujeito passivo*, além da prova que deve ser feita, em relação a cada pessoa apontada – nesse mesmo sentido foi o entendimento exarado no Acórdão nº 1302-003.397[4] e Acórdão nº 1302-003.397[5].

Em outras palavras, entendeu-se que a responsabilização não poderia se dar de forma genérica, com base apenas na existência de poderes de gestão por parte do sujeito passivo.

O Acórdão nº 1301-003.227[6] afastou a responsabilidade de todos os coobrigados, com base no art. 135, III, do CTN, sob o argumento de que “*é preciso que se comprove o dolo das condutas dos sujeitos responsabilizados, o que já foi devidamente afastado pelo Colegiado*” e que seria necessário, para a responsabilização, “*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.*”. Como corolário desse entendimento, o Acórdão nº 1301-003.031[7] afastou a responsabilidade do art. 135 no caso de autuação com base em presunção, pela inexistência de prova direta do dolo.

Nessa linha, dispõe o Acórdão nº 1302-003.719, que a aplicação do art. 135 do CTN exige que a autoridade fiscal seja “*explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos*”. Não basta simplesmente aduzir a ocorrência de atos ilícitos, sendo necessário que eles sejam imputados individualmente a cada responsável.



Outra turma, a 2ª TO da 4ª Câmara, por meio do Acórdão nº 1402-001.197[8], entendeu, de forma unânime, que a responsabilidade do art. 135 depende da ocorrência de um ato ilícito praticado pelo diretor, gerente ou representante, devendo a fiscalização imputar, a cada um dos coobrigados, a conduta pessoalmente por eles praticada.. Não poderia o agente autuante incluir o sujeito no polo passivo pelo simples fato do seu nome constar no conselho de administração ou pela simples função que exerce.

Esse mesmo entendimento foi sufragado no Acórdão nº 1402-002.687[9], ao aduzir que a aplicação do art. 135 exige que “*seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou*”.

Esse colegiado possui acórdão recente que encampa entendimento diametralmente oposto (Acórdão nº 1402-003.693[10]): enquanto sua ementa fala expressamente que dever existir prova cabal do ato com infração à lei, por parte dos administradores, ao passo que no voto afirma que não há necessidade de se fazer prova cabal do *dolo* do responsável, bastando que ele esteja na condição de sujeito com poder de decisão.

No Acórdão nº 1201-002.358[11], a relatora tomou a cautela de alinhar as premissas jurídicas adotadas no exame do caso, quanto à aplicação do art. 135 do CTN, e consignou expressamente a *necessidade de comprovação do elemento volitivo do responsável no ato de gestão realizado* com abuso de poder ou contrário à lei, contrato social ou estatutos, com a demonstração do nexo de causalidade entre ele e o nascimento da obrigação tributária.

O mesmo entendimento foi exarado no Acórdão nº 1201-003.195[12], ao pontuar que é necessário que a fiscalização comprove a atuação do responsável como gestor ou representante da pessoa jurídica, e a prática dos atos descritos no *caput* do art. 135 do CTN.

Por fim, compulsando o entendimento da 1ª CSRF, vale menção ao Acórdão nº 9101-003.212[13] no qual firmou-se o entendimento de que a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN deveria ser afastada no caso concreto, tendo em vista que no julgamento da aplicação de multa qualificada entendeu-se que *não haveria comprovação do dolo dos sujeitos passivos*, de modo que, ausente a comprovação do elemento volitivo da administradora, em relação aos atos que resultaram na obrigação tributária, não poderia subsistir a sua responsabilização. Em outras palavras, afastado o caráter fraudulento e doloso da conduta do responsável, não haveria como subsistir a responsabilidade, pois a comprovação desses elementos seria essencial à aplicação do art. 135.

Como se vê, todas as cinco turmas ordinárias de julgamento da 1ª Seção do CARF e também a 1ª CSRF, possuem entendimento uníssono no sentido de reconhecer que a aplicação do art. 135 do CTN deverá atender às seguintes exigências: *a)* identificação da função exercida pelo pretense responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos, e o alcance de seu poder de decisão; *b)* indicação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; *c)* estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária; e *d)* apresentação das provas e indícios que dão suporte às suas conclusões do Fisco.



Atualmente existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos, assim como o pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.

De modo geral, podemos reconhecer a existência de uma jurisprudência administrativa sobre o tema, alinhada, inclusive, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, no sentido de ser “*indispensável, para tanto* [para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], *que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Naturalmente, trata-se de uma matéria que, nos casos concretos, desafia profunda análise probatória, mas cuja consolidação de entendimentos jurídicos contribui para uma maior segurança dos contribuintes, a despeito de a fiscalização seguir ignorando tais condições de responsabilização, em suas autuações.

Este texto não reflete a posição institucional do CARF, mas sim uma análise dos seus precedentes publicados no sítio virtual do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.

[1] Relatora Cons. Livia De Carli Germano, julgado em 18/09/2018.

[2] Relator Cons. Daniel Ribeiro Silva, julgado em 17/09/2019.

[3] Relatora Cons. Milene de Araújo Macedo, Redator Designado Cons. José Eduardo Dornelas, julgado em 21/02/2018.

[4] Relator Cons. Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, julgado em 20/02/2019.

[5] Relator Cons. Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, julgado em 20/02/2019.

[6] Relator Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, julgado em 25/07/2018.

[7] Relator Cons. Nelso Kichel, Redatora Designada Cons. Amélia Wakako Yamamoto, julgado em 16/05/2016.

[8] Relator Cons. Moisés Giacomelli Nunes, julgado em 13/09/2012.

[9] Relator Cons. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 26/07/2017.

[10] Relator Cons. Marco Rogério Borges, julgado em 22/01/2019

[11] Relatora Cons. Gisele Barra Bossa, julgado em 15/08/2018.

[12] Relator Cons. Efigênio de Freitas Júnior, julgado em 15/10/2019.



[\[13\]](#) Relatora Cons. Adriana Gomes Rêgo, julgado em 08/11/2017.

Date Created

04/12/2019