



PARECER PGFN/CAT/Nº 162/2018

Acesso restrito até a assinatura do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 2011.

SOLIDARIEDADE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA

Consulta Interna da CDA/PGFN Nº 06/2016. Responsabilidade tributária do sócio com poderes de administração por infração à lei, ao contrato social ou estatuto. Comando inserto no art. 135, inciso III, do CTN. Espectro de incidência da hipótese de responsabilização pessoal por infração à lei que não se configura com a mera desobediência à norma contida na legislação tributária, pressupondo situação jurídica que demonstre grave descumprimento da lei.

Lançamento de ofício de multa de natureza qualificada por Auto de Infração. Sanção pecuniária cujo antecedente normativo é ato ilícito que merece a maior reprovabilidade, porquanto seja fruto de comportamento doloso com o objetivo de se furtar ao cumprimento da obrigação tributária e que, no mais das vezes, também caracteriza ilícito de natureza penal.

Possibilidade de inclusão do gestor à título de codevedor nos casos em que houve a imposição de multa qualificada, vez que o ato ilícito que lhe é pressuposto de fato se amolda perfeitamente à hipótese de incidência da responsabilidade de terceiros por infração à lei.

Procedimento que, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, deve garantir ao administrador da sociedade empresária o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.



I

Síntese da consulta

A Coordenação-Geral de Dívida Ativa da União (CDA/PGFN) encaminhou a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN), por intermédio do Memorando nº 4452/2016/CDA/PGFN, a Consulta Interna Nº 06/2016, no bojo da qual suscita manifestação acerca da responsabilidade tributária pessoal do sócio com poderes de administração insculpida no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

2. Na Consulta Interna, a CDA expõe as razões para a manifestação, valendo a pena transcrever o seguinte trecho:

“[...] 1. O art. 135, III, do Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade tributária pessoal de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em virtude de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. O conteúdo indeterminado e, a priori, vasto da hipótese de incidência de responsabilidade ‘infração à lei’, que é aferido por exclusão – é assente que o mero inadimplemento tributário NÃO pode configurar a hipótese de infração à lei -, conduz a locubrações acerca do cabimento da responsabilização dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas atuadas em lançamentos de ofício efetuados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

3. Certamente, não se está a falar dos lançamentos de ofício obrigatórios por força de determinação condita na lei de tributo específico, mas de atos de constituição de crédito lavrados pela Administração Tributária quando da constatação da atuação errônea do sujeito passivo: os autos de infração. Por atuação errônea, leia-se atos violadores da lei tributária cometidos com dolo ou culpa pelos sujeitos descritos no inciso III do art. 135 do CTN.

4. Emergem daí questionamentos acerca da abrangência da hipótese de responsabilização pessoal dos agentes de pessoa jurídica, se contemplaria os casos de lavratura de auto de infração de multa qualificada, demais do procedimento administrativo de acerto do crédito em desfavor do responsável, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com vistas à inscrição na Dívida Ativa da União (DAU).

[...]

12. A qualificação da multa, segundo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instância superior de julgamento



administrativo, não é autorizada pela simples omissão de receitas ou rendimentos, ou pela falta de apresentação de livros e documentos de escrituração, mas depende da efetiva constatação da conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de molde a embaraçar a constituição e a cobrança do tributo. Em termos simplificados, depende da configuração do intuito de fraudar o Fisco. A este respeito, eis algumas súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 (vinculante): A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 34 (vinculante): Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada movimentação de recurso em contas bancárias de interpostas pessoas.

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

13. Afora a penalidade administrativa qualificada, os atos fraudulentos punidos com multa qualificada, podem ainda caracterizar os ilícitos criminais descritos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 337-A do Código Penal, e podem ser sancionadas com penas privativas de liberdade¹:

¹ Uma vez constatada a ocorrência de fraude pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, os fatos são informados ao Ministério Público Federal, por meio de representação fiscal para fins penais.

É a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

E o Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998:



Lei nº 8.137, de 1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

Art 1º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese;

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.



IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Código Penal:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurado empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um



terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

14. Como se nota, os autos infracionais lançadores de multas qualificadas sinalizam o malferimento de diversos dispositivos legais, inclusive da legislação criminal e, assim, proclamam condutas ilícitas aptas a ensejar a responsabilização dos gestores e outros agentes da pessoa jurídica autuada. Por certo, não reportam a mera ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o não pagamento do tributo, mas a prática de atos preordenados a suprimir ou reduzir tributo, por meio de omissão de informações, fraude, falsificação, entre outros.

15. Atento a essas circunstâncias, o Grupo de Trabalho criado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8, de 2010, para estudar as hipóteses de responsabilidade tributária, destacou, na Nota GT de Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, que “se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador”. E prosseguiu exemplificando:

57. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesses casos, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica.

16. A orientação hoje vigente no âmbito desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da Secretaria da Receita Federal (RFB), para as multas qualificadas é, portanto, de que todo auto de infração com multa qualificada implica responsabilização com base no art. 135 do CTN.

[...]”

3. Cumpre ter em mente que a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários tem responsabilidade pela análise de aspectos de direito tributário, que guardem pertinência com as matérias de sua competência regimental, nos termos do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014².

²Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014:



4. Pelo que se depreende, o objeto da consulta envolve a análise de aspectos de direito tributário, pois diz respeito ao exame da hipótese de responsabilização pessoal do administrador por infração à lei (art. 135, III, do CTN) com o escopo de identificar se, no seu âmbito de incidência, estão insertos os casos em que houve a lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil infringindo multa de natureza qualificada em desfavor da pessoa jurídica por ele gerenciada.
5. É o breve relatório. Passa-se à análise jurídica da matéria, nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

II

DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

6. Consoante delimitado, o ponto de partida da presente consulta consiste em identificar se no âmbito de incidência da hipótese de responsabilização pessoal do sócio-gestor por infração à lei (art. 135, III, do CTN), estão contemplados os casos em que houve a lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil constituindo multa de ofício qualificada em face de pessoa jurídica.
7. Contudo, antes de enfrentar o cerne da questão, é importante fazer um breve apanhado geral acerca da responsabilidade pessoal do sócio-administrador decorrente do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, abordando respectivamente a classificação doutrinária do instituto e o contorno de seus aspectos jurídicos.
8. Já de largada, insta ressaltar que o Código limitou a sujeição passiva tributária à “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, que pode ser “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (sujeição passiva direta) ou “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”³ (sujeição passiva indireta).

“Art. 23. À Coordenação de Assuntos Tributários compete: (...) II - elaborar, examinar e rever projetos de leis, de medidas provisórias, de decretos e demais atos normativos que envolvam matéria jurídico-tributária; (...)”

³ Art. 121 do CTN.



9. Malgrado concernentes a um mesmo aspecto da regra-matriz de incidência tributária (aspecto pessoal), tanto o contribuinte quanto o responsável são sujeitos tributários de relações jurídicas⁴ próprias e, portanto, inconfundíveis, cujo ponto em comum é estarem ligadas de forma prejudicial ao dever de pagar o crédito tributário. É assente que “o contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro — designado pelo art. 121 simplesmente de responsável — é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação”⁵.

10. Limitando-nos à figura do responsável tributário, sobre a qual trata este opinativo, observa-se que a classificação doutrinária majoritária subdivide essa categoria de sujeito passivo tributário em duas modalidades distintas, como bem sintetizado pelo insigne Luciano Amaro:

“À vista das diferentes razões de conveniência ou de necessidade que motivam a eleição de um “terceiro” como responsável tributário, várias são as técnicas mediante as quais a lei pode pôr alguém no polo passivo da obrigação tributária, na condição de *responsável*.

A doutrina pátria, já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da *substituição* e a da *transferência*. A diferença entre ambas estaria em que, na *substituição*, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. Por exemplo, incorporada a empresa “A”, a obrigação tributária de que ela era sujeito passivo (na condição de contribuinte ou de responsável) é *transferida* para a incorporadora (que passa a figurar como *responsável*). Pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável.

[...]

Rubens Gomes de Sousa, antes do Código Tributário Nacional, expôs essa classificação dos modos de *sujeição passiva indireta*,

⁴ “Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pg. 285)

⁵PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 207.



desdobrando a *transferência* em três subespécies: a *sucessão*, a *solidariedade* e a *responsabilidade* (expressão esta que, como vimos, veio, no CTN, a ser empregada para designar *genericamente* todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência). [...]”⁶

11. Subsumindo a hipótese de responsabilidade de terceiros à classificação proposta pela doutrina, pacificou-se que as situações nela versadas, dentro do gênero da responsabilidade tributária, se enquadram na modalidade de responsabilidade adquirida por transferência, mais especificamente na espécie da responsabilidade solidária (em sentido estrito)⁷.

12. Compreensão essa que, inclusive, também foi manifestada por esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, como se pode verificar do seguinte trecho do Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017, *verbis*:

“Importante ter em mente que a responsabilidade de terceiro inculpada no art. 135, III, do CTN, é espécie de responsabilidade adquirida por transferência, após a prática de ato ilícito, desvinculado do fato gerador tributário. O ilícito cujos efeitos e características se está a apurar no presente opinativo é a dissolução irregular de empresa, fato este posterior à ocorrência do fato gerador do tributo devido pela empresa.

8. Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária nasce com o contribuinte, mas é adquirida pelo terceiro em decorrência de fato posterior – no caso, a dissolução da empresa sem observância dos procedimentos e formalidades descritos em lei, concorrendo para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade, e diminuindo a garantia do crédito tributário.

9. Sobre a responsabilidade por transferência, e a desvinculação do ilícito que dá causa à responsabilidade tributária em relação ao fato gerador, segue a lição de LUCIANO AMARO, *verbis*:

“na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.

[...]

Já a transferência, diversamente, dependeria de um evento cuja ocorrência viesse a deslocar para um terceiro a condição de devedor.

O evento que provoca a solidariedade não integra a definição legal do fato gerador (hipótese de incidência ou fato gerador

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pgs. 333 e 334.

⁷ Vide Parecer PGFN/CAT/CRJ Nº 55/2009



abstrato).

[...]

Noutras situações, o evento que provoca a solidariedade é estranho ao fato gerador: este é realizado por uma pessoa, mas, em razão de evento (valorizado pela lei para tal efeito), outra pessoa é eleita como responsável solidário. É exemplo a situação em que a lei responsabiliza o usuário de um serviço pelo tributo devido pelo prestador de serviço, caso aquele efetue o pagamento sem exigir nota fiscal ou sem solicitar a prova de inscrição do prestador no cadastro de contribuintes. Se o contribuinte (prestador do serviço) não emite nota fiscal (ou não prova sua inscrição no cadastro fiscal), o terceiro (usuário do serviço), que não é contribuinte nem sujeito passivo dessas obrigações acessórias, acaba definido como responsável solidário pela obrigação principal do prestador do serviço. O usuário tem, originalmente, uma obrigação acessória (qual seja, a de exigir a nota fiscal ou a prova da inscrição cadastral); se não a cumpre, assume a condição de devedor solidário na obrigação principal que, originalmente, era apenas do prestador do serviço.

[...]

Opera-se aí uma extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos.

A par da comunhão de interesses, a razão que com mais frequência se apresenta para ensejar a solidariedade, é a omissão de dever de diligência ou vigilância. São, como já vimos no exemplo acima comentado, situações em que a lei impõe ao “terceiro” (que, por alguma circunstância, está vinculado ao fato gerador) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar eventual omissão do contribuinte, no que respeito ao cumprimento do dever de recolher o tributo; caso o terceiro não adote essa providência, a lei o responsabiliza solidariamente pelo tributo.”⁸

13. Sucede que, classificar a hipótese do art. 135 do CTN como sendo de responsabilidade por transferência, não significa dizer que o dispositivo previu a substituição/sucessão de um sujeito por outro. Nesse sentido, é pertinente a crítica do professor Luciano Amaro, cujo trecho transcreve-se:

“Não se pode, na solidariedade, cogitar de substituição, já que ninguém é substituído, nem de transferência, pois a obrigação não se transfere de “A” para “B”, em razão de certo evento, como ocorre na sucessão. Um

⁸AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 308-310.



devedor (responsável solidário) é identificado sem que se ausente da relação de débito a figura do outro (que não é, pois, nem substituído nem sucedido). Opera-se aí uma extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos.”⁹

14. Pelo visto, ser identificada como hipótese de responsabilidade por transferência não permite concluir que o sujeito passivo direto (o contribuinte) foi eximido do seu dever jurídico de pagar o débito tributário. Na esteira da jurisprudência prevalente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça¹⁰, uma vez configurada a hipótese do art. 135 do CTN, torna-se

⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pgs. 325.

¹⁰PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL.DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

[...]

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. **É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária.** Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "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".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).



possível que o terceiro responsável passe a figurar como sujeito passivo tributário juntamente com o contribuinte, subsistindo entre tais liame obrigacional de natureza solidária.

15. Já no que diz respeito ao plano normativo, a disciplina da matéria possui um capítulo específico no Código Tributário Nacional de 1966 (Capítulo V), no bojo do qual, regendo a responsabilidade pessoal de terceiros por débitos tributários, dispõe o art. 135 do Código Tributário Nacional:

“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”.

16. Interessante notar que o art. 135, inciso III, do CTN, introduz regra-matriz de responsabilidade tributária cuja hipótese de incidência é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias e a diminuição da recuperabilidade do crédito público. A norma imputa a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário a sujeito que, mesmo não tendo

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! 16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - , ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 1455490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJE 25/09/2014)



participado diretamente do fato jurídico-tributário (*stricto sensu*), de alguma forma concorreu para que o tributo surgisse ou não fosse adimplido mediante ato que caracterize excesso de poder ou infração à lei.

17. Consiste numa resposta do ordenamento jurídico a um comportamento antijurídico, já que “esses terceiros têm deveres próprios de boa administração ou de fiscalização cujo cumprimento é capaz de assegurar o pagamento dos tributos devidos por seus representados ou pelas pessoas que praticaram atos perante eles”¹¹.

18. Nas palavras do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, *verbis*:

“se agem displicentemente (culpa *in vigilando*) ou com abuso de poder, ou mesmo com dolo, prejudicando os incapazes, os mandantes e as pessoas jurídicas (*contra legem*, estatuto ou contrato social) pela perpetração de ilícitos fiscais (às vezes e frequentemente cumulados com ilícitos penais de natureza tributária), é obvio que a eles deva ser irrogada com rigor e pessoalmente a responsabilidade pelas infrações cometidas. Respondem com seus bens particulares na execução da penalidade pecuniária, segundo o princípio de que, se o devedor se obriga, seus bens respondem pela dívida, mormente se a responsabilidade decorre de ato ilícito”.¹²

19. É por essa razão que, como forma de induzir a que essas pessoas cumpram o dever de boa administração e fiscalização, fazendo com que haja o regular pagamento dos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica, o Código dispõe que a inobservância desse múnus traz consigo a possibilidade de a Fazenda Pública responsabilizá-las pessoalmente pelo pagamento do crédito tributário solidariamente com o devedor original (o contribuinte).

20. Para uma melhor análise, podemos desdobrar o dispositivo em dois pressupostos para a incidência da norma: um de ordem subjetiva, pois o sujeito sobre o qual pode recair a responsabilidade tem de ser um diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado; e outro de ordem objetiva, já que os créditos tributários imputados devem guardar alguma relação com atos que tenham praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹¹PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 217.

¹²COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pg. 727.



21. Quanto ao pressuposto subjetivo da relação jurídica de responsabilidade, cabe fixar que o sujeito (diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado) é responsabilizado pessoalmente a esse título, não pelo fato de ser sócio, quotista ou acionista da pessoa jurídica, mas por possuir poder de gerência e, no exercício desse poder, ter cometido abusos, excessos ou infrações à lei¹³.

22. Relativamente ao pressuposto objetivo, a norma exige que o crédito tributário em questão possua relação com ato praticado com excesso de poderes ou infração da lei. O grande problema é que, consoante adverte o professor Hugo de Brito Machado, “estabelecer quando se caracteriza o excesso de poderes ou a infração da lei, do contrato ou do estatuto é questão ainda a carecer de esclarecimentos”¹⁴.

23. É desse contexto que emerge a questão a ser solucionada no presente opinativo, já que definir se a lavratura de auto de infração impondo multa fiscal qualificada à pessoa jurídica configura hipótese de responsabilização pessoal do administrador pela prática de infração à lei, pressupõe a delimitação do contorno de significação do termo indeterminado “infração à lei”.

24. Infelizmente, o Código não cuidou de apontar qual seria a característica nodal dos fatos que tipificam essa categoria jurídica capaz de desencadear a responsabilidade tributária de administradores ou sócios com poderes de gerência por força do seu art. 135, inciso III. Coube ao intérprete fazê-lo através de interpretação sistemática do referido dispositivo legal.

25. De qualquer forma, muito embora se saiba que o conteúdo da hipótese de incidência de responsabilidade de terceiros é indeterminado e, a priori, bastante vasto, para delimitar sua abrangência é fundamental considerar o caráter excepcional da norma descrita no art. 135, inciso III, do CTN.

26. Como é cediço, o natural é que as obrigações em geral sejam exigidas em face daquele que titularizou a relação jurídica de direito material que lhes deram origem. E, no

¹³ O art. 1º da Portaria PGFN nº 180, de 2010, normativo que regulamenta a atuação da Procuradoria no tocante à responsabilização de codevedor, dispõe: “Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que **possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica**, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial”.

¹⁴MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pg. 168.



campo específico do direito tributário, o ordinário é cobrar o crédito tributário de quem participou diretamente da situação descrita em lei como fato gerador da obrigação tributária correspondente. Por consequência, de quem compôs o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária (o contribuinte).

27. De tal modo, não figurando como sujeito passivo direto, ao gestor só será possível atribuir responsabilidade pessoal por crédito tributário cujo fato impositivo foi praticado pela pessoa jurídica nos estritos limites do art. 135, III, do CTN, naquelas situações específicas em que se constatar que a origem do crédito tributário ou o seu inadimplemento está relacionado a atos que ele tenha praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

28. Nada obstante, uma breve reflexão acerca da inteligência da “infração à lei” dentro do contexto no qual se insere o art. 135, inciso III, do CTN permite firmar pelo menos duas conclusões iniciais. A primeira delas é que o pressuposto de fato requerido pela norma obrigatoriamente terá por conteúdo um comportamento ilícito praticado pelo sócio no exercício dos poderes de administração da pessoa jurídica.

29. Já a segunda conclusão é que nem toda conduta contrária à legislação tributária será bastante para atrair a incidência do art. 135, inciso III, do CTN. Ou seja, não é qualquer ilícito fiscal que configura infração à lei capaz de gerar a responsabilidade de sócio com poder de gerência por crédito tributário da pessoa jurídica por ele administrada.

30. Justo porque “a responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que nem sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente”¹⁵. Além disso, a responsabilidade, como é da melhor doutrina e jurisprudência, não é simplesmente objetiva, exigindo ato doloso ou culposo, para induzir a responsabilidade pessoal do sócio.

31. Assim, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que tenham dado causa ao surgimento ou inadimplemento de crédito tributário em virtude da prática de atos que se qualifiquem como infração à lei podem vir a ser responsabilizados pessoal e solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento desse débito, ante o disposto no art. 135, inciso III, do CTN. Para tanto, porém, não basta que haja uma mera

¹⁵PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 218.



infração à legislação tributária, é fundamental que seja uma situação que denote grave descumprimento da lei.

III

DA MULTA QUALIFICADA COMO CAUSA DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO ADMINISTRADOR POR INFRAÇÃO À LEI

32. Foi dito no tópico antecedente que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que tenham dado causa ao surgimento de crédito tributário em virtude da prática de atos que se qualifiquem como infração à lei podem ser responsabilizados pessoal e solidariamente com a pessoa jurídica por tais débitos, por força do disposto no art. 135, inciso III, do CTN. Também se pontuou que, para a incidência dessa norma de responsabilidade tributária, não é suficiente o mero descumprimento de norma tributária, é necessário que se constate um ilícito “qualificado”, espécie restrita dentro do universo das infrações à legislação tributária.

33. Como é cediço, “as infrações à legislação tributária consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (descumprimento de obrigações acessórias, não realização de retenções e de repasses etc.)”¹⁶. Então, cogitar que todo ilícito fiscal também configura infração à lei para os fins do art. 135, inciso III, do CTN, significaria dizer que o descumprimento de qualquer previsão contida em lei tributária possui o condão de acarretar a responsabilidade do sócio com poderes de administração.

34. Tendo em vista que até o não pagamento de tributo constitui, por si só, um ato ilícito (descumprimento da norma que impõe o dever de pagar a exação), pensar dessa maneira seria defender que toda situação em que houver inadimplemento tributário pela pessoa jurídica justifica que diretores, gerentes ou representantes dessas pessoas jurídicas sejam responsabilizados pessoalmente pelo pagamento desses créditos tributários.

35. Se, por um lado, essa corrente de interpretação não é razoável por estabelecer verdadeira confusão entre os patrimônios da pessoa física e o da sociedade, por outro, o próprio Superior Tribunal de Justiça, intérprete último da legislação infraconstitucional pátria, cuidou

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 223.



de rechaçá-la ao consolidar jurisprudência da qual decorreu a edição do enunciado sumular nº 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

36. Firmou-se que a infração prevista no art. 135, III, do CTN é de natureza subjetiva, exigindo ato doloso ou culposo para incidência da hipótese de responsabilidade pessoal do administrador. Todavia, olvidou o STJ de identificar qual seria a característica marcante do descumprimento à legislação tributária hábil a caracterizá-lo como a infração à lei pressuposta pela norma.

37. Partindo desse apanhado é que se passa a analisar o espectro de incidência da hipótese de responsabilização pessoal do administrador em razão da prática de infração à lei (art. 135, III, do CTN).

38. O já mencionado Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017 traçou importantes premissas quanto à análise da problemática que permeia a delimitação da infração à lei como pressuposto de fato para a configuração da responsabilidade pessoal de terceiros, conferindo densidade à identificação de que tipo de infração é capaz de gerar a responsabilidade de administradores ou sócios com poderes de gerência. Confira-se o seguinte trecho do opinativo:

“13. Sobre o tema, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Juliana Furtado Costa Araújo, em artigo sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas, esclarece que não é todo e qualquer ato de afronta às prescrições normativas que acarreta a incidência do artigo 135, III, do CTN, mas tão somente os ilícitos incorridos por representantes de pessoa jurídica que concorram, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade¹⁷.

14. Assim, somente há de se falar em responsabilidade tributária de terceiros por infração à lei quando o administrador, através de procedimentos contrários à lei, visa a encobrir ou se furtar à própria obrigação tributária (falta de escrituração regular, por exemplo), ou a diminuir as garantias do crédito tributário, tal como ocorre no caso da dissolução irregular, em que há encerramento das atividades sem a observância das formalidades legais.”

¹⁷ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN Nº 180/2010**. In: De Souza, Priscila. (Org.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. 1ed.São Paulo: Noeses, 2010, v. VII, p. 743-757.



39. Seguindo a linha de raciocínio desenvolvida nesse parecer, é possível constatar que a lavratura de auto de infração coligindo multa de ofício qualificada contra a pessoa jurídica é fundamento suficiente para amparar pedido de responsabilização pessoal do sócio com poderes de administração por infração à lei com arrimo no art. 135, III, do CTN.

40. Com efeito, a doutrina leciona que as multas tributárias de natureza qualificada são justamente “as decorrentes de infrações que merecem maior reprovabilidade, normalmente em razão do dolo que constitui elemento do seu pressuposto de fato, e que, portanto, são aplicadas em percentual superior”¹⁸. Ou seja, é da própria essência do ato ilícito que constitui hipótese de incidência das normas que preceituam a imposição de multa fiscal qualificada a existência de um comportamento doloso com o objetivo de se furtar ao cumprimento da obrigação tributária, o dever de honrar o crédito tributário.

41. Não há dúvidas, diante disso, que os fatos jurídicos pressupostos para o lançamento de multa qualificada são também hábeis a permitir a responsabilização do gestor pelos créditos tributários que, devidos pela pessoa jurídica, foram inadimplidos ou surgiram por conta do ato ilícito perpetrado, posto inequivocamente consubstanciarem infração à lei deveras gravosa.

42. Entretanto, não há somente esse raciocínio a amparar esta compreensão. Depreende-se que a questão trazida à lume também não resiste a uma reflexão mais detida acerca do conteúdo do termo “infração à lei” a que alude o art. 135 do CTN, tomando como referência a tradicional lição hermenêutica consagrada pelo professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

“É certo que todas as palavras têm um conteúdo mínimo o quê a comunicação seria impossível. Por isso, ainda quando recobrem noções elásticas, estão de todo modo circunscrevendo um campo de realidade suscetível de ser apreendido, exatamente porque recortável no universo das possibilidades lógicas, mesmo que em suas franjas remanesça alguma imprecisão.

Em suma, haverá sempre, como disse Fernando Sainz Moreno, uma ‘zona de certeza positiva’, ao lado da “zona de certeza negativa”, em relação aos conceitos imprecisos, por mais fluidos que sejam, isto

¹⁸PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 227.



é: “el de certeza positiva (lo que es seguro que es) y el de certeza negativa (lo que es seguro que no es)”¹⁹.

43. Ora, fazendo um recorte para a hipótese examinada, haver-se-á de ter um campo onde certamente dada conduta consubstancia, ao mesmo tempo, ilícito fiscal e infração à lei para os fins do art. 135 do Código (zona de certeza positiva). Contudo, também ter-se-á situações em que o comportamento configura infração à legislação tributária (é ilícito fiscal, pois), mas não caracteriza a infração à lei que autoriza a responsabilização pessoal do sócio-gerente calcada no citado dispositivo (zona de certeza negativa).

44. Como premissa a permitir que o intérprete realize a diferenciação das situações que se lhe apresentam no plano dos fatos, há de se ter em vista que a natureza do vínculo que se instaura quando uma pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico do sujeito passivo é de cunho sancionatório, é uma sanção administrativa²⁰.

45. Daí que a análise das situações fáticas que configuram ato ilícito capaz de gerar a responsabilidade tributária por infração à lei a que alude o art. 135 do CTN deve ser orientada pela gravidade de que se reveste a conduta ilícita perpetrada pelo sócio-gerente frente aos bens jurídicos/valores protegidos pelo Sistema Tributário Nacional, notadamente a atividade fiscalizatória e o bom funcionamento do sistema arrecadatório. Vale dizer, quão mais grave for a infração fiscal, maior será o grau de certeza de que o ilícito analisado também é infração à lei, pressuposto de incidência da norma insculpida no art. 135, III, do CTN (zona de certeza positiva).

46. Emerge da própria definição do instituto trazida linhas atrás que as infrações à legislação tributária que consubstanciam fato gerador de multa qualificada são exatamente aquelas mais gravosas. Estão relacionadas ao cometimento doloso de fraude, sonegação ou conluio e são, portanto, dignas de maior reprovabilidade pelo ordenamento jurídico, tanto que os percentuais das penalidades previstas na legislação tributária para essas condutas são bem superiores aos das demais sanções pecuniárias em matéria tributária.

¹⁹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pg. 992.

²⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pg. 314.



47. Refletindo sobre a questão a partir dessas premissas, corrobora-se que o ilícito fiscal que dá causa à imposição de multa qualificada também permite a responsabilização pessoal do sócio-gerente pelo crédito tributário que teve nessa mesma infração o ensejo de seu surgimento, uma vez que as infrações punidas com essa penalidade pecuniária necessariamente têm por conteúdo condutas que trazem graves consequências para o Sistema Tributário Nacional.

48. Dessa maneira, apurados fatos bastantes à imposição de multa qualificada em face da pessoa jurídica, dada a natureza do ilícito fiscal grave que lhe é ínsito, igualmente ter-se-á suporte para incidência da norma que prevê a responsabilidade pessoal do sócio-gerente derivada da prática de ato em infração à lei.

49. Nessa senda, é oportuno identificar que não é a multa qualificada que justifica a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio-gerente por infração à lei, mas sim a qualidade do seu antecedente normativo, da infração fiscal que autoriza o seu lançamento pela Receita Federal do Brasil. Substancialmente distintas, uma é a relação jurídica de natureza punitiva (ou sancionadora) que tem por pressuposto de fato o cometimento de infrações à legislação tributária, cujo conseqüente é a lavratura de Auto de Infração cominando multa qualificada à pessoa jurídica. Sua base normativa é a que prevê a imposição da multa fiscal qualificada, v.g., art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

50. Outra é a relação jurídica também de natureza sancionatória que tem por fato gerador a consecução de infrações de natureza fiscal e como conseqüente normativo a responsabilização do sócio-gerente que praticou o ilícito tributário. Nesses casos específicos, observa-se que o suporte normativo do qual irrompe a relação jurídica é o citado art. 135, inciso III, do CTN.

51. O motivo dessa distinção é ter bem nítido que a possibilidade de responsabilização do sócio-gerente pelo pagamento do crédito tributário que tem como origem ato praticado em infração à lei não decorre da multa qualificada aplicada à pessoa jurídica por ele administrada, mas da natureza da infração à lei que consubstancia sua cominação pela Autoridade Tributária.

52. É a natureza da infração à lei que se qualifica como hipótese de incidência da multa qualificada que, a um só tempo, a torna pressuposto de fato para a cominação dessa penalidade pecuniária e para o chamamento do sócio-gerente ao polo passivo da relação



jurídica. Com a prática de infração fiscal desse jaez, irrompem duas relações jurídicas específicas que, embora tenham pressupostos de fato idênticos, possuem sujeito passivo e consequências jurídicas inconfundíveis: uma desencadeará a lavratura de auto de infração para imposição de multa qualificada à pessoa jurídica e a outra a responsabilização do administrador pelo crédito tributário que guarda relação com o ato ilícito.

53. Objetivando expor com maior clareza o que se diz, convém transcrever aquela que deve ser uma das situações mais comuns de imposição de multa qualificada pela Receita Federal do Brasil:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]” (grifos nossos)

54. Da inteligência da norma se observa que a sanção pecuniária do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996 não tem por hipótese de incidência um simples descumprimento de obrigação tributária principal (pagamento de tributo) ou acessória (fazer ou não fazer previsto no interesse da Administração Tributária).

55. Somada ao descumprimento da obrigação tributária (fato que isoladamente já enseja a imposição de multa, a moratória) é necessário que se esteja diante de pelo menos uma



das situações descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964²¹ para que a infração dê azo à multa qualificada. Ou seja, é imprescindível que o descumprimento da legislação tributária seja fruto de ardil do contribuinte, normalmente caracterizado pelo cometimento de fraude, sonegação ou conluio. É esse o elemento distintivo do ilícito fiscal que o caracteriza como grave descumprimento da legislação tributária capaz de fazer incidir a norma de responsabilização pessoal de terceiros.

56. Em acréscimo, confirmando a conclusão de que as infrações em face das quais é prevista como consequência jurídica a cominação de multa qualificada são de especial gravidade para o Sistema Tributário e que, por isso, justificam a responsabilização pessoal do sócio com poderes de gerência; tem-se a circunstância dessas mesmas condutas, por vezes, serem reprimidas pelo Direito Penal, mais especificamente pelo que a doutrina tem denominado de Direito Penal Tributário.

57. Tendo em vista que um dos princípios retores do Direito Penal é o da fragmentariedade, forte no qual esse ramo da ciência jurídica só deve se ocupar com ofensas os bens jurídicos mais relevantes e exclusivamente com os ataques mais graves aos bens jurídicos protegidos²²; decerto o núcleo seletivo das infrações fiscais punidas pelo Direito Penal representa aquilo que de mais grave existe dentro do gênero das infrações à legislação tributária, fato que endossa a compreensão de que essas infrações estão circunscritas no âmbito de significação do termo “infração à lei” a que alude o art. 135 do Código de 1966.

58. Outrossim, sedimentado que os ilícitos tributários que consubstanciam fato gerador de multa qualificada podem, em tese, configurar infração de natureza penal, é relevante salientar a existência de firme entendimento jurisprudencial no sentido de que a existência de

²¹ “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

²² GOMES, Luiz Flávio. Direito Penal: introdução e princípios fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.p. 443 -- 444.



indícios de ilícito penal é causa suficiente para a responsabilização pessoal do sócio-gerente, como se pode constatar dos seguintes julgados:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. I – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO EM FACE DE MANDATÁRIOS, PREPOSTOS E EMPREGADOS (ART. 135, II, DO CTN). INVIABILIDADE, NO CASO CONCRETO.

[...]

4. É certo que a existência de indícios da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos autoriza, em tese, o redirecionamento da execução fiscal em face dos sujeitos previstos nos incisos do art. 135 do CTN, inclusive dos mandatários, prepostos e empregados (inciso II). Também é certo que fica viabilizado o redirecionamento se a conduta ilícita constitui infração penal.

[...]

2. Recurso especial do particular não conhecido.

(Resp 1604320/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2017, Dje 10/11/2017– sem grifos no original)”

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA. HONORÁRIOS RECURSAIS DEVIDOS. SENTENÇA MANTIDA.

[...]

3. Nos termos da Súmula nº 430 do STJ “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

4. Havendo, aprioristicamente, infração criminal (art. 168-A, Código Penal), justifica-se a responsabilização, já que não se trata de mero inadimplemento.

5. O crédito em cobro é referente a contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, mas não repassadas ao Fisco, nos termos do art. 168-A do Código Penal. O fato se enquadra às hipóteses do art. 135 do CTN, sendo, por conseguinte, lícita a posição do apelado no polo passivo da execução fiscal.

[...]

8. Apelação desprovida.



(Ap 00017769420154036109, DESEMBARGADOR FEDERAL HÉLIO NOGUEIRA, TRF3 – PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:02/05/2018 ..FONTE_REPUBLICACAO – sem grifos no original)

“EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ATO EM FRAUDE A LEI. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL.

1. Nas hipóteses de não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados a indicar infração à lei tributária e, em tese, infração penal, fica caracterizada a causa justificadora do redirecionamento, suficiente para que se autorize a integração dos sócios-gerentes no pólo passivo da execução.

(TRF4, AG 5032526-92.2014.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 20/03/2015 – sem grifos no original)”

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO. INFRAÇÃO À LEI. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PROVIMENTO.

1. A constatação de fraude na administração configura hipótese típica de infração à lei prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe.

2. A existência de indício de crime, por implicar em infração à lei, autoriza o redirecionamento do feito ao sócio administrador.

3. No caso dos autos, consoante se infere do Relatório de Fiscalização, foi constatada a ocorrência de infrações à legislação tributária, em especial, omissão no registro de receitas decorrentes das atividades da empresa.

4. O redirecionamento ao sócio é medida que se impõe.

5. Agravo de instrumento desprovido.

(TRF4, AG 5019747-08.2014.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, juntado aos autos em 09/10/2014 – sem grifos no original)”

59. Forte nessas razões, entende-se que, uma vez comprovada a prática de infração fiscal que dê causa à imposição de multa de natureza qualificada contra pessoa jurídica de direito privado, estar-se-á diante de situação conducente à responsabilização do sócio-gerente pelos créditos tributários inadimplidos ou a que tenha dado causa com a prática desse ato ilícito, inclusive o decorrente da própria penalidade pecuniária, haja vista que a conduta reprimida



configura infração à lei hábil a amparar o chamamento do gestor para integrar o tópico passivo, ante o disposto no art. 135, inciso III, do CTN²³.

60. Tal compreensão deriva, primeiramente, da certeza de que os ilícitos fiscais punidos com a previsão de multa qualificada, pela sua própria natureza, denotam a existência de um comportamento doloso com o objetivo de se furtar ao cumprimento da obrigação tributária, o dever de honrar o crédito tributário. Em segundo lugar, porque são aqueles mais fortemente reprimidos pela legislação tributária (os de maior gravidade), o que permite dizer que essas infrações estão inseridas dentro da “zona de certeza positiva” do conjunto de situações que caracterizam infração à lei para os fins do art. 135, inciso III, do CTN.

61. Ademais, os ilícitos que consubstanciam fato gerador da multa qualificada, como sói ocorrer, podem configurar ilícito criminal, característica que é particular dessas infrações e que, por si só, representa fundamento conducente à responsabilização pessoal do sócio-gerente pelos créditos tributários que deu causa ao surgimento ou para cujo inadimplemento concorreu com o ilícito.

62. Conclui-se, portanto, que o ilícito fiscal do qual decorre a lavratura de Auto de Infração pela Receita Federal do Brasil constituindo multa de natureza qualificada em desfavor da pessoa jurídica está contemplado no âmbito de incidência da hipótese de responsabilização pessoal do administrador por infração à lei, nos termos exigidos pelo art. 135, inciso III, do CTN.

IV

DA POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO-GESTOR À ÉPOCA DO FATO GERADOR DA MULTA QUALIFICADA NO ÂMBITO DA PGFN MESMO QUE NÃO TENHA FIGURADO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL QUE CONSTITUIU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

63. Uma questão que deflui da afirmação sedimentada no tópico precedente diz respeito à possibilidade de o Procurador da Fazenda Nacional reconhecer a responsabilidade tributária pessoal ao sócio com poderes de administração, com fulcro no art. 135, III, do CTN, pelo crédito tributário derivado da multa qualificada imposta à pessoa jurídica nas hipóteses em

²³ Nesse mesmo sentido, Nota GT de Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, do Grupo de Trabalho criado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8, de 2010.



que ele não figurou no processo administrativo que culminou na constituição desse crédito, inscrevendo-o em dívida ativa ao lado da sociedade empresarial. Indaga-se, portanto, sobre a possibilidade de vir a ser declarada a responsabilidade do administrador da sociedade em momento diverso da constituição do crédito tributário correlato.

64. Ressalte-se, a respeito, que no âmbito da Receita Federal do Brasil o tratamento da responsabilidade de terceiros se encontra disciplinado pela Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010. Por seu turno, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispôs sobre a atuação no tocante à responsabilização de codevedor por meio da Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010.

65. Intuitivamente, verificando-se que há procedimento de responsabilização do sócio-gerente tanto no âmbito da Receita Federal do Brasil quanto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, já poder-se-ia assentir pela possibilidade de declaração administrativa da responsabilidade de terceiros em qualquer desses órgãos, pouco importando se o crédito foi constituído apenas contra a pessoa jurídica que praticou a situação descrita em lei como fato gerador da multa qualificada, até porque, como é sabido, integram uma mesma Administração Tributária Federal.

66. Nada obstante, esta Coordenação confirmou expressamente essa possibilidade no citado Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017, do qual vale a pena colacionar o seguinte excerto:

“56. Sobre o procedimento administrativo conduzido por Procurador da Fazenda Nacional para verificação e declaração da responsabilidade do gestor da empresa em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte, verifica-se que o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 já registrou expressamente tal possibilidade, conforme o elucidativo trecho a seguir transcrito, *verbis*:

“98. A possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de *relação jurídica de garantia*. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos, precisa da existência, da validade e da eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica). Diversamente, a obrigação do contribuinte, para existir, valer e produzir efeitos, não depende da existência, da



validade e da eficácia da obrigação do responsável. Logo, o crédito tributário do contribuinte pode ser plenamente exigido independentemente de ser declarada ou não a responsabilidade do administrador.

99. Assim, não se pode reconhecer invalidade no auto de infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária do administrador. **Nem mesmo se pode cominar nulidade se o ato ilícito do administrador já era conhecido pela Administração Tributária ao tempo da constituição do crédito tributário. Eis a razão: a responsabilidade do administrador surge independentemente da obrigação da pessoa jurídica contribuinte, não havendo qualquer imposição legal que determine que deva ser, no mesmo auto de infração, lançado o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica e declarada a responsabilidade do infrator. A obrigação deste pode ser declarada em apartado, noutra ato administrativo ou em sede judicial, ainda que o ato ilícito de que deriva a responsabilidade tenha ocorrido em coincidência temporal com o fato jurídico tributário principal.**

(...).

101. **Da desnecessidade de se realizar um só auto de infração, conglobando contribuinte e responsáveis, decorre a ilação de que não há qualquer nulidade na ausência de participação dos responsáveis no processo administrativo fiscal em que se discute a legitimidade do crédito tributário devido pela pessoa jurídica. O crédito tributário é do contribuinte; a obrigação do responsável decorre doutro fato jurídico e doutra declaração. Assim, o responsável é tão-só *terceiro interessado* e, enquanto tal, está legitimado para produzir provas e alegações, seja no processo administrativo, seja em processo judicial, por força, inclusive, dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.**

102. **Noutros termos, podemos afirmar que o responsável pode participar do processo administrativo fiscal em que se discute o crédito tributário na posição de terceiro interessado; trata-se de faculdade sua. Não é obrigatória, porém, sua presença e sequer sua intimação para tanto, justamente porque ele, no PAF em questão, é meramente terceiro interessado. Distintamente, em processo administrativo em que se apura sua**



responsabilidade “pessoal” decorrente de ato ilícito, sua presença é indispensável, obviamente.

(...).

104. Já a possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador-infrator por autoridade judicial (redirecionando a execução fiscal) ou pelo Procurador da Fazenda Pública (colocando o nome do administrador na CDA), sem prévio “lançamento” de sua obrigação, decorre de que sua natureza é tributária tão-só mediatamente. Vale dizer, a hipótese normativa que enseja seu nascimento no mundo jurídico não é fato lícito, de movimentação ou detenção de riqueza. Deveras, como já dissemos, o fato jurídico que dá nascimento à responsabilidade é ilícito, não sendo caso, portanto, de obrigação tributária em sentido estrito, por força do conceito contido no art. 3º do CTN. Assim, a obrigação do administrador-infrator é tão-só mediatamente tributária, pois no prescritor da norma concreta está o pagamento de crédito tributário, havendo, além do nexo de adimplemento entre essa obrigação e a obrigação tributária em sentido estrito, a subordinação da obrigação do responsável no que tange à existência, validade e eficácia. Enfim, por não se tratar de obrigação tributária em sentido estrito, não está sujeita às normas de constituição de crédito contidas no Código Tributário Nacional. *Constituído* precisa ser o crédito tributário do contribuinte; a obrigação do responsável precisa somente ser *declarada*, seja pela autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (na CDA), seja pela autoridade judicial.

57. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem sua atribuição para apurar, inscrever e cobrar a Dívida Ativa da União prevista expressamente no art. 12²⁴ da Lei Complementar nº 73/93. Uma vez já constituído o crédito tributário, sua inscrição e cobrança estão sob os cuidados do Procurador da Fazenda Nacional, cuja presunção de legitimidade e veracidade de seus atos, e o dever legal de garantir a recuperação do crédito, embasam a sua obrigação de declarar a responsabilidade de terceiro e incluí-lo na CDA, perfectibilizando o ato

²⁴ “Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;
(...)”



de inscrição, diante de provas de ilícito capaz de fazer incidir o artigo 135, III, do CTN.

58. Vale lembrar ainda que a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem esteio no art. 131, *caput* e §3º, da Constituição Federal de 1988, dispositivos cuja leitura demonstra a incumbência do órgão para a representação judicial e extrajudicial da União, quanto à cobrança da dívida ativa de natureza tributária.²⁵ Nessa seara, impende mencionar que a Constituição, ao determinar expressamente a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para cobrar os créditos tributários, de forma judicial e extrajudicial, ao mesmo tempo, implicitamente, confere ao órgão, os meios necessários para que realize integralmente os fins almejados. Desse modo para a realização de uma atividade-fim, lastreada em previsão constitucional, que, no caso, é a cobrança do crédito tributário, haveria, implicitamente, a atribuição de poderes que seriam meios para a realização desse fim, sem necessidade de norma explícita estabelecendo esses meios.²⁶

59. Nesse diapasão, deve-se rememorar que ao Procurador da Fazenda Nacional incumbe o procedimento de controle de legalidade que resulta no ato de inscrição. De tal afirmação decorre que tal agente é, a um só tempo, responsável pela condução judicial da cobrança, mas também atua no plano administrativo. Tais atribuições estão relacionadas aos mecanismos para que seja atingida a missão constitucional atribuída à PGFN.

60. Vale dizer, demais disso, que do disposto no art. 202 do CTN²⁷, ao estabelecer que a autoridade competente pela inscrição da dívida

²⁵ Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

²⁶ Trata-se da teoria dos poderes implícitos (*inherent powers theory*) desenvolvida no direito norte-americano e acolhida em alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal, que a considerou compatível com a Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, cita-se o Recurso Extraordinário nº 593.727/MG, com repercussão geral reconhecida, no qual o Plenário da Corte Suprema fixou o entendimento acerca da possibilidade de o Ministério Público, por autoridade própria, realizar as investigações penais, não obstante a ausência de autorização expressa, tendo em vista a aplicação da teoria dos poderes implícitos.

²⁷ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.



ativa – o Procurador da Fazenda Nacional – indicará o nome do corresponsável, se for o caso, se extrai, no plano infraconstitucional, a possibilidade de realização de procedimento para inclusão de codevedor na certidão de dívida ativa. Em sentido semelhante há também a previsão do art. 2º §5º, da Lei nº 6.830/80²⁸, destacando-se também o disposto no §§3º e 4º, do mesmo dispositivo, que tratam do controle administrativo de legalidade que decorre do ato de inscrição, assentando a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para a apuração e cobrança do crédito tributário inscrito quanto ao devedor e demais corresponsáveis.

61. Cumpre ainda mencionar que o próprio STJ já pacificou, em sede de recurso repetitivo²⁹ (REsp 1.104.900/ES), a inversão do ônus da prova nos casos de inclusão administrativa do nome do sócio ou

²⁸ Art. 2º - (...)

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

(...)

²⁹ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ”. (STJ, Primeira Seção, REsp 1104900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Julgado em 25.03.2009).



administrador na CDA, o que evidencia que tal inclusão (ocorrida na esfera administrativa) não afeta a higidez do título, bem como corrobora a presunção de legitimidade dos atos praticados, em sede de controle da legalidade pelos Procuradores da Fazenda Nacional.

62. Ademais, e como já bem pontuado no trecho acima transcrito do Parecer CAT/PGFN Nº 55/2009, **a obrigação do responsável não se subsume às regras de constituição do crédito tributário, prescindindo do lançamento (ato de competência privativa da autoridade administrativa³⁰), dada a sua natureza tributária indireta, ou seja, a hipótese que enseja seu nascimento no mundo jurídico não é ato lícito, de movimentação ou detenção de riqueza, conforme exige o art. 3º³¹ do CTN, mas sim um ato ilícito. O simples fato da obrigação decorrente da responsabilidade decorrer da prática de ato contrário aos ditames legais, afasta a natureza imediatamente tributária do instituto, e permite que essa responsabilidade seja declarada pelo Procurador da Fazenda Nacional ou por autoridade judicial (via redirecionamento da execução), sem que isso implique lançamento do crédito tributário, atividade essa, repita-se, de competência privativa da autoridade administrativa, no caso a Receita Federal.**

67. Embora não se desconheça que o opinativo mencionado tratou sobre o redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio quando o fundamento fático for a dissolução irregular da empresa com débitos inscritos na Dívida Ativa, não se pode olvidar que o raciocínio jurídico utilizado naquele pode muito bem ser empregado neste, sobretudo porque gravitam sobre o mesmo art. 135, inciso III, do CTN, o que torna forçosa idêntica conclusão quanto à possibilidade de declaração da responsabilidade tributária do sócio com poder de gerência no âmbito da PGFN, mesmo que ele não tenha figurado no processo administrativo que acarretou na constituição do crédito tributário.

³⁰ “Art. 142 CTN - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

³¹ “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.



68. E desse entendimento não há como dissentir, pelo simples fato de que a relação jurídica da qual emerge a responsabilidade do gestor por créditos tributários da sociedade é ontologicamente distinta daquela travada entre o Fisco e a pessoa jurídica de direito privado por ele administrada.

69. Descortinando a nuance da questão, são precisas as palavras da Ministra Ellen Greice em seu voto vencedor para o RE nº 562.276/PR, do qual transcreve-se o seguinte excerto, *verbis*:

“A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio. Lembro aqui, a lição de Ferreira Lapatz em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español* (25ª ed., Madri: Marcial Pons, 2006, p. 445), em que afirma:

‘... el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida’.

Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (“dritter Person”, “terzo” ou “tercero”) evidencia, justamente, que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.”

70. De efeito, o liame obrigacional que irrompe da responsabilidade tributária em sentido estrito não se confunde com aquele que decorre da relação jurídica que ocasionou a constituição do crédito tributário. Por isso, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, esta Coordenação firmou que, nos casos de responsabilidade de terceiros decorrente do art. 135 do CTN, “não se têm uma obrigação tributária com solidariedade entre contribuintes; em vez disso, tem-se várias obrigações que configuram solidariedade imperfeita entre a pessoa jurídica contribuinte e os responsáveis”.

71. À vista desses fatos, não há como se colher motivos que justifiquem exigir que um só auto de infração congloba a pessoa jurídica infratora e os terceiros responsáveis, sobretudo porque, a despeito de a infração à lei ter o condão de permitir a extensão dos efeitos da relação jurídico-tributária ao administrador que cometeu atos fraudulentos, tal consequência deflui de uma relação jurídica própria, que em nada desnatura a essência dos atos de



constituição do crédito tributário pela lavratura do Auto de Infração em desfavor da sociedade infratora.

72. Não se verifica qualquer modificação substancial do lançamento tributário consequente da relação jurídico-tributária que conduza à impossibilidade da inclusão do gestor da pessoa jurídica no polo passivo, mesmo após ultimado o processo administrativo de constituição do crédito tributário. Malgrado totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica tributária pertinente à pessoa jurídica que praticou a situação descrita em lei como fato gerador da sanção pecuniária qualificada, fato é que o responsável responde por obrigação própria.

73. No encontro do entendimento ora defendido, traz-se à baila os seguintes precedentes:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA SENTENÇA E CERCEAMENTO NA FASE ADMINISTRATIVA. REDIRECIONAMENTO. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO E SONEGAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARTIGO 135, III, CTN. PRESCRIÇÃO NÃO COMPROVADA.

[...]

2. Não padece de nulidade o procedimento administrativo, já que a responsabilidade tributária do embargante foi apurada diretamente na execução fiscal, não sendo obrigatória nem sofrendo preclusão o redirecionamento pelo fato de não sido realizada na instância fiscal.

3. Conquanto demonstrado que o embargante retirou-se da empresa executada em 11/01/2000, que o auto de infração foi lavrado em 25/04/2000, quando não mais integrava nem geria a sociedade, e que a não localização da empresa no seu endereço cadastral apenas ocorreu, no âmbito administrativo, em 19/05/2008, com pedido de redirecionamento da execução fiscal em 14/10/2010, é certo que a responsabilidade tributária do embargante não foi reconhecida em razão de dissolução irregular da sociedade, mas porque praticada infração, pelos administradores na respectiva gestão, consistente em sonegar tributos, conforme apurado em fiscalização, da qual foi resultante o auto de infração.

[...]

6. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, AP - 0002772-75.2013.4.03.6105, TERCEIRA TURMA, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA,



julgado em 28/01/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:01/02/2016 – sem grifos no original)”

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REVISÃO DO LANÇAMENTO OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA FINS DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESNECESSIDADE. INSCRIÇÃO NO CADIN. POSSIBILIDADE.

1. O terceiro a quem é transferida a responsabilidade, via de regra, só vai ser conhecido na fase judicial, quando constatada a impossibilidade de cobrança do débito junto ao contribuinte (devedor original).

2. **Não há a necessidade de constituição suplementar do crédito tributário em relação ao terceiro declarado responsável por decisão judicial.**

3. **O crédito e a CDA não se modificam e, por isso, não há necessidade de revisão do lançamento, tampouco de substituição da CDA.**

4. Qualquer provimento judicial que declare expressamente a responsabilidade por um débito permite a inscrição no CADIN, caso a situação de inadimplemento persista após a ciência inequívoca da decisão e o desacolhimento do recurso cabível.

5. O CADIN abrange quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, não restringindo o cadastramento às pessoas jurídicas que tenham créditos contra si constituídos ou inscritos em dívida ativa.

(TRF4, AC 5020164-40.2010.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 11/10/2013– sem grifos no original)”

74. Por seguir essa mesma lógica, sobreleva destacar a distinção que os processualistas propugnam entre a responsabilidade primária e a secundária. Enquanto a primeira é fruto natural do processo obrigacional, no bojo do qual configurado o descumprimento, será responsável o devedor principal (o infrator); a secundária tem-se quando a responsabilidade se desprende da obrigação e vai recair sobre terceiro (responsável em sentido estrito).³²

75. Trazendo para a hipótese em análise, verifica-se que quem praticou a situação descrita como fato gerador da penalidade pecuniária, a pessoa jurídica, está obrigado ao pagamento da exação por ter integrado a relação jurídica de direito material (*responsável primário*), tem o dever de pagar débito próprio; já o dever jurídico que recai sobre o responsável

³² DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: execução*. 8. Ed. Salvador: Juspodivm, 2018, pgs. 345 e 346.



tributário em sentido estrito se instaura por efeito do vínculo próprio da responsabilidade (*responsável secundário*), em razão do qual se torna responsável por adimplir débito de terceiro.

76. Sobre o assunto, não se olvida que há muito se solidificou no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que “não se concebe a substituição do sujeito passivo no título executivo constituído, pois tal alteração corresponderia a um novo lançamento tributário, sem que fosse conferido ao novo devedor a oportunidade de exercer sua impugnação na via administrativa, ou mesmo do pagamento do débito antes do ajuizamento da ação de cobrança”³³.

77. Outrossim, sabe-se que há firme posicionamento jurisprudencial no sentido de que “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

78. Todavia, bem analisada a questão, conclui-se que a jurisprudência consolidada pelo E. STJ não representa obstáculo a que o Procurador da Fazenda Nacional responsável, uma vez garantido o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa em processo administrativo regularmente instaurado para tanto, reconheça a responsabilidade tributária do sócio-gestor, inscrevendo-o em dívida ao lado da sociedade empresarial, com arrimo no art. 135, inciso III, do CTN.

79. Em primeiro lugar, porque a proibição consubstanciada na jurisprudência do STJ se adstringe à modificação do polo passivo da Certidão de Dívida Ativa quando já em curso o procedimento judicial de cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública, sob o rito da Lei nº 6.830, de 1980. Dito de outro modo, a restrição quanto à possibilidade de modificação no polo passivo consagrada na jurisprudência tem lugar tão somente após ajuizada a execução fiscal.

80. De tal modo, *a contrariu sensu*, afigura-se plenamente legítimo que se proceda à modificação do polo passivo objetivando inscrever em dívida ativa juntamente à pessoa jurídica terceiros cuja responsabilidade tributária veio a ser apurada no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, até mesmo porque o ato de inscrição em dívida ativa precede a expedição

³³AgRg no REsp 1435515/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2015, DJe 23/04/2015.



da Certidão de Dívida Ativa correlata que porventura poderá lastrear um processo judicial de cobrança.

81. Importa repisar, a título de reforço, que a prática de infração à lei pelo administrador na condução da pessoa jurídica tem a aptidão de permitir a extensão dos efeitos da relação jurídico-tributária ao gestor que cometeu atos fraudulentos, mas essa extensão subjetiva não configura modificação da essência dos atos de constituição do crédito tributário. Não há alteração substancial do lançamento tributário que, por conseguinte, impeça a inclusão do administrador no tópico passivo em obséquio ao entendimento firmado na jurisprudência do STJ.

82. Perfilhando essa mesma lógica de intelecção para reconhecer a possibilidade de inclusão do terceiro responsável, com fulcro no art. 135, III, do CTN, até mesmo após o ajuizamento da execução fiscal, colhe-se o seguinte julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região³⁴, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. CORRESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO CONSUMAÇÃO. INÉRCIA DO CREDOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

[...]

3. DA SUPOSTA VEDAÇÃO À MODIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA CDA:

I. Na hipótese do art. 135, III, do CTN, este risco de modificação indevida do sujeito passivo da CDA não se concretiza, pois o preceito não exclui a responsabilidade do contribuinte originário nem cria novo crédito contra os sócios-gerentes. Na realidade, esse crédito permanece o mesmo, permitindo-se tão somente que também sejam chamados a satisfazer a dívida da entidade empresária aqueles que, na condição de administradores, tenham agido em desconformidade com a lei ou com os atos societários.

II. Veja-se, portanto, que, no direito tributário, diversamente do que sucede no direito civil, a teoria *ultra vires* tem consectários próprios. Aquele que pratica atos para os quais não estava investido

³⁴No mesmo sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal antes da CF de 1988: “EXECUÇÃO FISCAL. BENS PARTICULARES DE SÓCIO DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. Não se exige a inscrição do nome do sócio-gerente, ou responsável, para que contra ele se exerça a ação fiscal. [...]” (STF, 1ª T., RE 107322/RJ, rel. Min. Oscar Correa, out/ 1985)



de poderes, contrariando a lei ou os estatutos sociais, é chamado, conforme consolidou a jurisprudência, a responder pelo crédito tributário junto com o devedor originário, o contribuinte. Trata-se de solidariedade entre sujeitos pessoalmente responsáveis, de maneira que a responsabilidade do sócio-gerente não exclui a do administrador. Daí porque a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN assegura à Fazenda Nacional mais um patrimônio para satisfazer o crédito tributário.

III. Destarte, se o devedor principal não sai da relação jurídica material, nem mesmo da processual, no redirecionamento contra o sócio-gerente - no sentido próprio da expressão - não há que se cogitar sequer da alteração da CDA. O redirecionamento da execução fiscal não depende de retificação da CDA. Por isso, nos autos não houve modificação do título executivo. IV. Constar ou não do título executivo o nome do corresponsável é fato com eficácia restrita a estabelecer o ônus de quem deve demonstrar as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN: se o nome do gestor está consignado na CDA, a ele competirá o ônus de descaracterizar o ilícito; se, ao contrário, o ilícito foi reconhecido no curso do processo e a CDA não indica o administrador como corresponsável, então, à Fazenda Nacional incumbirá o ônus da prova. [...]

Apelação desprovida.

(PROCESSO: 200880000036631, AC493959/AL,
DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ MARIA LUCENA, Primeira
Turma, JULGAMENTO: 18/04/2013, PUBLICAÇÃO: DJE
25/04/2013 - Página 306 – sem grifos no original)

83. De toda sorte, superando qualquer dúvida que porventura remanesça, com a entrada em vigor da Lei nº 13.606, de 2018, o que era apenas uma possibilidade fruto da interpretação lógico-sistemática das atribuições da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional passou a ter assento expresso no art. 20-D, da Lei nº 10.522, de 2002, dispositivo cuja redação convém transcrever na íntegra:

“Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária: (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)



I - notificar as pessoas de que trata o caput deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

III - **instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**". (grifos nossos)

84. Na espécie *sub examine*, a exegese do texto normativo permite extrair a prescrição normativa consistente no poder-dever do Procurador da Fazenda Nacional instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial, esteja ou não o débito em curso de cobrança judicial.

85. Ora, a literalidade da lei não permite deduzir qualquer marco na linha temporal de constituição e subsequente cobrança do crédito tributário a partir do qual restaria obstada a pretensão da Fazenda Nacional de obter o reconhecimento da responsabilidade de terceiros, cuja hipótese mais comum é a do art. 135, III, do CTN. Muito pelo contrário, o dispositivo reafirma a possibilidade disso acontecer tanto antes do ajuizamento do processo de cobrança (fase administrativa) como quando em curso a demanda executória.

86. Se a lei não fez distinção a fim de limitar no tempo a possibilidade do Fisco requerer a responsabilização de terceiros, não cabe ao intérprete fazê-la, máxime do brocardo jurídico "*Ubilex non distinguir nec nos distinguere debemus*"; sobretudo quando se tem em mente que essa interpretação restritiva do texto normativo significaria tolher o crédito tributário da garantia de poder atingir o patrimônio de terceiro, reduzindo sensivelmente a garantia de sua recuperabilidade administrativa e judicial.

87. Finalmente, cumpre ainda mencionar que o entendimento pela possibilidade de vir a ser reconhecida a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário não ofende os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CRFB/88). Ao responsável tributário será oportunizado o direito de se contrapor à pretensão da Fazenda Nacional se insurgindo no bojo do processo instaurado previamente pelo



Fisco objetivando o reconhecimento administrativo da existência de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III, do CTN, ou mesmo no curso do processo judicial manejado para cobrança do crédito tributário.

88. Destarte, entende-se ser possível que o Procurador da Fazenda Nacional reconheça a responsabilidade tributária pessoal do administrador por infração à lei mesmo que apenas a pessoa jurídica tenha sido autuada com a imposição de multa qualificada, inscrevendo-o em dívida ativa ao lado da sociedade empresária, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN. Todavia, esse ato administrativo a cargo do Procurador da Fazenda Nacional, “para ser viável e sem qualquer mácula constitucional ou legal, deve ocorrer via processo administrativo, com a devida notificação do representante legal da empresa lhe devendo ser oportunizada a produção de provas, além do acesso à ampla defesa e ao contraditório”³⁵.

V

DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO A SER INSTAURADO NO ÂMBITO DA PGFN COM O OBJETIVO DE RECONHECER A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO ADMINISTRADOR

89. Constatado que a infração fiscal que dá causa à imposição de multa de natureza qualificada contra pessoa jurídica de direito privado justifica a responsabilização do sócio-gerente pelos créditos tributários inadimplidos ou a que tenha dado causa com a prática desse ato ilícito, inclusive o decorrente da própria penalidade pecuniária, é o momento de se averiguar qual procedimento deve ser implementado no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para se apurar administrativamente a configuração dessa responsabilidade tributária.

90. O procedimento, a rigor, refere-se à disciplina de atos concatenados com a finalidade de produzir um resultado específico, é o regimento de como se dará a condução e a prática de atos jurídicos pelas partes envolvidas com vistas a concretizar um dado propósito. No caso específico, é sabido que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispôs sobre a disciplina de atuação no tocante à responsabilização de codevedor por meio da Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, observe-se:

³⁵ Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017.



“Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I – excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários”.

91. Sobre o assunto, é oportuno colacionar o excerto do Parecer PGFN/CAT/CRJ nº 07/2017 no qual esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários se debruçou sobre a análise do procedimento administrativo adequado para responsabilização do administrador nos casos em que configurada a dissolução irregular da empresa com pendência de débitos tributários. Confira-se:

“Do procedimento de apuração e declaração da responsabilidade decorrente de dissolução irregular no âmbito da PGFN

63. Assentada a possibilidade de o Procurador da Fazenda Nacional apurar e declarar a responsabilidade tributária do administrador de empresa detentora de débito tributário em face da União, quando da ocorrência de cessação irregular das atividades da pessoa jurídica, importa dizer que tal ato administrativo, para ser viável e sem qualquer mácula constitucional ou legal, deve ocorrer via processo administrativo, com a devida notificação do representante legal da empresa, lhe devendo ser oportunizada a produção de provas, além do acesso à ampla defesa e ao contraditório.



64. A respeito do diploma legal que regerá esse processo administrativo, cujo escopo é o de apurar e declarar responsabilidade tributária de representante legal de empresa devedora de débitos já inscritos na Dívida Ativa da União, verifica-se a ausência de lei específica a regular o seu trâmite e suas fases processuais. É, portanto, caso de aplicação da Lei nº 9.784/99, em face de sua natureza subsidiária, diploma que oferecerá as balizas e os parâmetros gerais na definição das etapas e regras a serem observadas.

65. Cabe, neste ponto, fixar ser imprescindível que tal processo administrativo seja conduzido com elevados níveis de zelo e atenção por parte da autoridade fazendária responsável – no caso, o Procurador da Fazenda Nacional, de forma a garantir a sua legalidade acima de qualquer questionamento, inclusive na formalização e certificação dos atos administrativos. Ainda neste contexto, e vislumbrando-se a necessidade de clareza, uniformidade e isonomia a permearem os procedimentos a serem adotados pelos Procuradores da Fazenda Nacional, o presente opinativo recomenda expressamente a edição de um ato normativo disciplinando e estabelecendo as etapas e procedimentos específicos e obrigatórios a serem observados.

66. No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2.284/2010 trata dos procedimentos a serem adotados quando constatada pluralidade de sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis) de uma mesma obrigação, no momento do lançamento do crédito tributário.

67. A referida Portaria traz alguns aspectos relevantes para a apuração e declaração da responsabilidade tributária, quais sejam: i) quando identificada hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, devem ser reunidas provas necessárias à caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado (art. 2º, *caput*); ii) a autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e o vínculo de responsabilidade (art. 2º, §1º); iii) todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação (art. 3º).

68. **É imprescindível também que seja ofertado ao administrador da empresa acesso ao contraditório e à ampla defesa, como bem determinado pelos artigos 2º e 3º³⁶ da Lei nº 9.784/99, para que ele**

³⁶ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...);



possa, assim, ter ciência do processo e então produzir provas, além de lhe ser permitido impugnar as provas da parte contrária e as razões inicialmente consignadas pela autoridade administrativa tributária, caso assim entenda cabível ou necessário. A partir do conjunto dos autos, o Procurador da Fazenda Nacional decidirá de forma motivada e, caso esta seja no sentido da responsabilização, incluirá o nome do sócio no Anexo II da CDA. O corresponsável poderá também recorrer da decisão ao fim adotada pelo Procurador, no caso de decisão desfavorável, nos termos do art. 56 e s/s da Lei nº 9.784/99.³⁷

69. Mais uma vez, importa lembrar que há hipóteses legais para atribuição automática do vínculo de responsabilidade, nas quais a ocorrência de fatos previstos expressamente em lei não envolverá dilação probatória para sua apuração administrativa. Possível, então, um contraditório diferido, ou seja, após a inclusão do nome do responsável na CDA, conforme mencionado no capítulo anterior do presente parecer.”

92. Nota-se que o procedimento administrativo levado a efeito pelo Procurador da Fazenda Nacional responsável com o objetivo de apurar e declarar a responsabilidade, para ser legítimo, precisa atender aos princípios que orientam as normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal elencados na Lei nº 9.784, de 1999³⁸, em especial, aqueles que consubstanciam o direito de o interessado ser previamente

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
(...);

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

(...).

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

(...).

³⁷Vale dizer que o recurso administrativo não tem efeito suspensivo nos termos do art. 61 da Lei nº 9.784/99:

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

³⁸ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.



ouvido a fim de que possa se manifestar e, eventualmente, trazer ao conhecimento da Administração as provas que entenda relevantes ao deslinde da questão jurídica.

93. Não somente isso, também é preciso assegurar o direito de o sócio-administrador ter suas alegações devidamente apreciadas em decisão fundamentada pelo Procurador da Fazenda responsável e de requerer a revisão da conclusão final mediante recurso dirigido a autoridade diversa. Em suma, é fundamental garantir ao terceiro em face do qual será atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário da sociedade empresária o acesso à ampla defesa e ao contraditório no âmbito da PGFN.

94. Nesse cenário, verifica-se que, a despeito da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010 ter a finalidade de orientar a atuação do Procurador da Fazenda Nacional no que diz respeito à responsabilização de codevedor, fazendo crer que à hipótese de responsabilização do sócio-gestor em análise deveria se aplicar, fato é que, à míngua de previsão específica conferindo oportunidade para que o representante legal da empresa se manifeste e, porventura, produza provas, tal normativo mostra-se insuficiente para reger o procedimento a ser instaurado pelo Procurador da Fazenda no afã de reconhecer a responsabilidade do sócio com poderes de gestão por infração à lei, com fulcro no art. 135, III, do CTN.

VI CONCLUSÃO

95. Diante dos fundamentos jurídicos alinhavados e sanando os questionamentos arguidos, conclui-se que a lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil infligindo multa de natureza qualificada à pessoa jurídica é causa bastante para a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado correlatas, haja vista que o ato ilícito pressuposto pela sanção pecuniária se amolda perfeitamente à hipótese de incidência da responsabilidade de terceiros por infração à lei, tal qual preconizado pelo art. 135, III, do CTN.

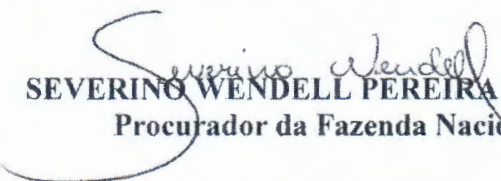
[...]"



96. Nessas situações, se, no exercício do controle de legalidade que resulta na inscrição do crédito em dívida ativa, o Procurador da Fazenda responsável constatar que o representante legal da sociedade empresária não foi responsabilizado no bojo do processo administrativo que culminou na constituição do crédito tributário pela Receita Federal do Brasil (Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010), deve instaurar procedimento próprio para declaração da responsabilidade do administrador no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, no qual deve ser conferido ao representante legal da empresa o direito ao contraditório e à ampla defesa, similarmente ao que já acontece no Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, instituído pela Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017.


Submeto à apreciação superior³⁹.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 08 de novembro de 2018.


SEVERINO WENDELL PEREIRA CAMPOS
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. A consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de envio à CDA/PGFN, por intermédio de seu Adjunto, em resposta à consulta formulada.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 8 de novembro de 2018.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

³⁹ Indexação por Matéria – Lista Consultas. 5.1.4 Solidariedade / 5.1.6 Responsável tributário / 17 Execução fiscal / 22.1 Multas

Texto chave: Lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil infligindo multa de natureza qualificada como causa bastante à responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado correlatas por infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.



DESPACHO

Processo nº 10951.101428/2018-11

Estou de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 162/2018 (1383920), de autoria do Dr. Severino Wendell Pereira Campos.

Encaminhe-se à PGFN/CDA, por intermédio de seu respectivo Adjunto, para conhecimento e providências cabíveis.

Brasília, 12 de novembro de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituta



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 12/11/2018, às 11:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1390976** e o código CRC **E561BBBC**.