



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10380.000936/2007-41
Recurso Voluntário
Acórdão n° **1002-000.743 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de julho de 2019
Recorrente SECRETARIA DA CONTROLADORIA ESTADO DO CE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

DIRF. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE. ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DESPROVIDO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O adimplemento de obrigação acessória alusiva à entrega da DIRF, presente na respectiva IN SRF, é cabível àquele ente provido de personalidade jurídica. A legitimidade para figurar no pólo passivo, no caso de descumprimento da obrigação acessória autônoma pelo órgão da Administração Direta municipal, estadual ou federal, é da pessoa de direito público interno a que está vinculado o órgão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 64 à 100) interposto contra o Acórdão n° 08-12.258, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (e-fls. 34 à 54), que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de Auto de Infração referente à Multa por Atraso na Entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, relativa ao ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 2.485,65; conforme demonstrativo próprio constante da referida peça impositiva (fls. 11).

2. Enquadramento legal: art. 113, § 3º da Lei nº 5.172/66 (CTN); art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83; art. 30 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Instrução Normativa — SRF nº 18/2000; art. 7º da Lei nº 10.426/2002; c/c a Instrução Normativa — SRF no 197, de 10 de setembro de 2002 (fls. 11).

3. Inconformado com, a exigência, da qual tomou ciência em 03/01/2007 (AR, fls. 12) o contribuinte apresentou impugnação em 02/02/2007 (fls. 01,v; e fls. 01/06). Alega, em síntese, que:

3.1 — a atuação mostra-se inconsistente, pois, à luz da legislação fiscal em vigor, verifica-se que houve apenas um equívoco de interpretação por parte da Administração Tributária Federal, dado que a atuação do órgão do Estado do Ceará não trouxe qualquer prejuízo no tocante ao envio das informações referentes à DIRF em apreço, aliado ao fato de que sempre respeitou as normas então vigentes para o envio de DIRF's pelas pessoas jurídicas de direito público;

3.2 — de acordo com o art. 1º, da Instrução Normativa nº493, de 13 de janeiro de 2005, estão obrigadas a apresentar a DIRF, entre o rol de pessoas obrigadas a apresentar o referido documento, as pessoas jurídicas de direito público e não os seus órgãos, porquanto estes não passam, na lição de Celso Antonio Bandeira de Melo, cuja obra indica, de simples repartições de atribuições e nada mais (fls. 02);

3.3 — nesse sentido, os órgãos que compõem a administração pública, são desprovidos de personalidade jurídica própria, sendo apenas instrumentos de atuação do ente federativo, no caso, o Estado do Ceará, o qual na condição de pessoa jurídica de direito público interno, tem personalidade jurídica, inclusive para fins da legislação tributária;

3.4 — assim, validamente, a partir do ano-calendário de 1999, o Estado do Ceará, em cumprimento ao art. 15, inciso I, da Lei nº 9.779/99, que transcreve (fls. 02) vinha apresentando as DIRF's de forma consolidada, englobando todos os seus órgãos, utilizando, para tanto o CNPJ da Secretaria da Fazenda (Sefaz);

3.5 — houve, portando, boa-fé do Estado do Ceará ao informar à Secretaria da Receita Federal o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e os rendimentos pagos ou creditados a todos os seus beneficiários, através do CNPJ da Sefaz, órgão arrecadador e que administra todo o Tesouro Estadual, inclusive efetuando a liberação de valores para pagamento dos servidores públicos e daqueles que detêm créditos junto à administração pública estadual;

3.6 — não obstante o auto de infração impugnado imputar a órgão do peticionário o ônus de apresentar a DIRF intempestivamente, porém, tal fato não ocorreu, pois o Estado do Ceará, por intermédio da Sefaz, já havia informado à SRF, no momento oportuno, os valores referentes as retenções do IR de todos os seus servidores e prestadores de serviço;

3.7 - com efeito, a DIRF desagregada apresentada pela impugnante, por exigência da SRF, quando se verificou que servidores haviam ficado na malha fina por desconformidade das informações prestadas, apenas reafirmou as informações já anteriormente enviadas pelo Estado do Ceará dentro do prazo legalmente estabelecido;

3.8 — deve-se levar em conta ainda o fato de que a DIRF foi transmitida à SRF no prazo estipulado no art. 8º da IN-SRF n.º 493/2005, ou seja, até as 20:00 horas (horário de Brasília), do dia 28 de fevereiro de 2005;

3.9 — dessa forma, não tem sentido penalizar cada órgão do Estado do Ceará, por uma obrigação que foi integralmente adimplida pela pessoa jurídica do Estado. Assim agindo, a SRF penaliza indevidamente o Estado, através da imputação de multa aos seus órgãos, a despeito de ter ele cumprido com a obrigação que lhe, competia, considerando, ademais, que a multa imputada a órgão público é efetivamente ônus da pessoa jurídica do Estado, e não do órgão despersonalizado, pois o erário é único na Administração Direta;

3.10 — o que ocorreu, assevera, foi uma mudança nos critérios de análise por parte da SRF, conforme noticiado em jornal, sendo certo que a Administração Fazendária federal vinha aceitando as informações enviadas pela Secretaria da Fazenda do Estado com os valores de retenção do IR de todos os servidores públicos do Estado. Todavia, sem nenhuma justificativa, houve mudança de interpretação, para apenas aceitar informações se oriundas de cada órgão que compõe a administração pública estadual, relativamente aos respectivos servidores e prestadores de serviço;

3.11 — tal procedimento do Fisco federal ocorreu, ressalta a impugnante, sem que houvesse uma prévia comunicação ao Estado do Ceará, apesar de a entidade, na época própria, ter enviado à Receita Federal a informação exigida, o que contraria, nesse sentido, a existência de previsão legal, segundo a qual, mesmo na hipótese de não se considerar entregue a referida declaração que não atendesse as especificações técnicas estabelecidas pela SRF, o sujeito passivo deveria ser intimado a apresentar nova declaração no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência da intimação, sujeitando-se, porém, à multa prevista no inciso I do caput, e observado o disposto nos §§ 1º a 3º (Lei n.º 10.426, de 24/02/2002, art. 7º, § 5º);

3.12 — finalmente, a IN-SRF n.º 197, de 10/09/2002, reproduz o artigo supracitado e acrescenta, em seu art. 2º, quais irregularidades são sanáveis, entre as quais se destacam a falta de indicação na DIRF, do CPF ou do CNPJ, a não indicação ou indicação incorreta de beneficiário, entre outras (fls. 05);

3.13 — assim, a autuação levada a efeito pela Receita Federal violou frontalmente o direito da impugnante, dado que não houve a prévia intimação para prestar esclarecimentos sobre o envio da DIRF, violando, dessa forma, direitos constitucionais garantidos, tais como o contraditório e a ampla defesa, corolários do princípio do Devido Processo Legal;

3.14 — ademais, traz à colação o Decreto n.º 3.048/99, o qual, em seu art. 239, § 9º, isenta de multa as pessoas jurídicas de direito público em relação a atrasos de recolhimento de tributos ou no cumprimento de obrigações acessórias;

3.15 - ante o exposto e, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer que a nulidade do referido Auto de Infração.

O Acórdão da DRJ, por seu turno, entendeu pela manutenção da multa por atraso na entrega da DIRF, haja vista a imperiosidade de respeito às obrigações acessórias, as quais não são afastadas por conta do fato do Contribuinte pertencer à administração direta do Estado. Os Votos vencidos, por seu turno, compreenderam o exato oposto, por vislumbrar que o Estado do Ceará adimpliu sua obrigação, quando do repasse global das informações por intermédio de sua Secretaria da Fazenda.

Os argumentos veiculados em longo Recurso Voluntário reforçam aqueles outrora apresentados em sede de Impugnação. Preliminarmente, aduziu que foram distribuídos à este

Colegiado uma série de recursos, alguns passíveis de idêntica análise de mérito, e outros cujas impugnações foram consideradas intempestivas que veiculam semelhante matéria, todos alusivos a órgãos da administração direta do Estado do Ceará. Nesse espeque, o Contribuinte requer sejam reunidos todos os PAF's, para julgamento em conjunto. Já na parte meritória, sustenta o que segue:

A) DA INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO.

A atuação mostra-se inconsistente, como bem destacaram os dois votos vencidos existentes na decisão de que ora se recorre.

Com efeito, compulsando-se a legislação fiscal em vigor, verifica-se que houve apenas um equívoco de interpretação por parte da Administração Fazendária federal, vez que a atuação do órgão do Estado do Ceará não trouxe qualquer prejuízo em relação ao envio das informações referentes à DIRF em evidência, assim como respeitou as normas então vigentes para o envio de DIRF's pelas pessoas jurídicas de direito público.

O art. 1º da IN SRF n.º 493, de 13 de janeiro de 2005, traz o rol de obrigados a apresentar a DIRF, dentre eles, as pessoas jurídicas de direito público, e não os seus órgãos.

(...)

Com efeito, os órgãos que compõem a administração pública não possuem personalidade jurídica própria, sendo instrumentos de atuação do ente federativo — no caso, o Estado do Ceará -, este sim detentor de personalidade jurídica, constituindo-se como uma pessoa jurídica de direito público, inclusive para os fins da legislação tributária.

Em última instância, a decisão majoritária de que ora se recorre pretende impor pesada multa ao erário público estadual, sem qualquer intimação prévia da Receita Federal de que mudaria a forma como estava recebendo as DIRF's do Estado do Ceará, por este ter se utilizado de conceitos consagrados na doutrina, forjados com base na legislação nacional, em afronta ao art. 110 do Código Tributário Nacional:

(...)

Assim sendo, validamente, a partir do ano-calendário de 1999, o Estado do Ceará, cumprindo com a determinação do art. 15, I, da Lei n.º 9.779/99, vinha apresentando as DIRF s de forma consolidada, englobando todos os seus órgãos, e utilizando-se do CNPJ da Secretaria da Fazenda.

(...)

E indiscutível, portanto, a boa-fé do Estado do Ceará ao informar à Secretaria da Receita Federal o valor do imposto de renda retido na fonte e os rendimentos pagos ou creditados para todos os seus beneficiários, através do CNPJ da Sefaz (Secretaria da Fazenda), órgão arrecadador e que administra todo o Tesouro Estadual, inclusive efetuando a liberação de valores para pagamento dos servidores públicos e daqueles que detêm créditos junto à administração pública estadual.

Não obstante, o auto de infração impugnado imputa a órgão do Estado o ônus de apresentar a DIRF intempestivamente. Data vênua, isso não ocorreu, **vez que o Estado do Ceará, através da SEFAZ, já havia informado à Secretaria da Receita Federal, no momento correto, os valores referentes às retenções de IR de todos os seus servidores e prestadores de serviço.**

Assim, a DIRF desagregada apresentada pelo órgão atuado, por exigência da SRF, quando se verificou que servidores haviam ficado na malha fina por desconformidade de informações, apenas reafirmou as informações já anteriormente enviadas pelo Estado do Ceará dentro do prazo legalmente estipulado.

(...)

Destarte, não há porque penalizar cada órgão do Estado do Ceará por uma obrigação que foi integralmente adimplida pela pessoa jurídica do Estado. Dessa forma agindo, a SRF está indevidamente penalizando o Estado, através da imputação de multa aos seus órgãos, apesar de ele ter cumprido com a obrigação que lhe competia. **Não nos olvidemos que a multa imputada a órgão público é efetivamente ônus da pessoa jurídica do Estado, e não do órgão despersonalizado, pois o erário estadual é único na Administração Direta.**

Em verdade, o que ocorreu foi uma mudança nos critérios de análise por parte da SRF, conforme inclusive noticiado em jornal (cópia já existente no processo), sendo certo que a Administração Fazendária Federal vinha aceitando as informações enviadas pela Secretaria da Fazenda do Estado com os valores de retenção de IR de todos os servidores públicos do Estado. Porém, de repente, houve mudança de interpretação, para apenas aceitar informações se oriundas de cada órgão que compõe a administração pública estadual, em relação aos respectivos servidores e prestadores de serviço.

E isso — resalte-se - sem uma prévia comunicação ao Estado do Ceará, apesar de a entidade, na época correta, ter enviado à Receita Federal a informação exigida.

B) DO ACERTO DOS DOIS VOTOS VENCIDOS E DAS RAZOES DE REFORMA DA DECISÃO MAJORITÁRIA.

Com a devida vênia, em que pese o ilustre conhecimento dos Doutos Julgadores de 1ª Instância, que de forma majoritária deram procedência ao lançamento indigitado, tendo sempre como escudo o teor do voto vencido e da declaração de voto, analisaremos os principais pontos do voto vencedor, para aduzir, salvo melhor entendimento, as razões da reforma da decisão.

(...)

Destarte, verificamos que o raciocínio constante no voto vencedor deve ser evitado, em respeito aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

(...)

Diante do exposto, frisamos que o Tesouro Estadual está sendo fortemente punido e toda a Administração Estadual está sendo prejudicada com a inscrição de seus órgãos no SIAFI por ter interpretado o art. 1.º, II da IN-SRF n.º 493/2005 da forma que todos os ramos do direito conceituam o que é pessoa jurídica de direito público.

(...)

Se a intenção do legislador infralegal era dar sentido mais amplo que abarcasse os órgãos, deveria ter se utilizado de palavras com um conteúdo semântico mais amplo, os conceitos indeterminados, ou ter sido expresso sobre quem era obrigado a apresentar as DIRF's.

(...)

Mesmo o argumento de que os órgãos se encontram inscritos no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas não se sustenta, pois tal inscrição não confere personalidade jurídica aos órgãos.

Existe a obrigação dos órgãos gestores de orçamento de se cadastrar no CNPJ. Contudo, esta obrigação acessória não transmuda sua natureza jurídica de mero órgão estatal, pois a Constituição Federal, em seu art. 37, XIX, exige lei específica para a criação de pessoas jurídicas de direito público.

(...)

Mais uma vez frisamos que o artigo 64 da Lei n.º 9.430/1996 se refere à obrigatoriedade de retenção, o que aqui não é discutido. Os presentes autos tratam da obrigatoriedade de apresentação das DIRF's, nos termos do art. 1.º, II da IN-SRF n.º 493/2005.

(...)

Ao contrário do alegado no voto vencedor, Insignes Conselheiros, o fato da DIRF originalmente apresentada abarcar apenas os rendimentos pagos pelos órgãos do Poder Executivo decorre do seguinte fundamento principal, que demonstra, justamente, porque a forma como o art. 1.º, II da IN-SRF n.º 493/2005 foi redigido afronta o princípio constitucional da segurança jurídica:

O Estado do Ceará é formado por três poderes, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, que conjuntamente formam uma pessoa jurídica de direito público. Entretanto, diferentemente do que ocorre com os órgãos, o Poder Executivo não exerce qualquer supremacia ou possui qualquer força hierárquica, para impor a realização de determinados atos.

Assim, o Poder Executivo, com competência precípua na seara administrativa, regido diretamente pelo princípio da legalidade estrita, com base na interpretação do art. 1.º, II da IN-SRF n.º 493/2005, em conformidade com o art. 110 do Código Tributário Nacional, firmou o entendimento de que a apresentação da DIRF deveria ser realizada de forma centralizada e assim procedeu com relação aos órgãos submetidos ao seu Poder Hierárquico.

(...)

C) DA INEXISTÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA SANAR A ALEGADA IRREGULARIDADE. DESRESPEITO AO ART. 7º DA LEI 10.426/2002. DA CONCLUSÃO DA DECLARAÇÃO DE VOTO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DA DIRF ORIGINALMENTE APRESENTADA.

Para ratificar a improcedência do lançamento, por amor à argumentação e em respeito ao princípio da eventualidade, destacamos que, caso existisse a irregularidade referida, ainda assim, seria necessária a intimação do Estado do Ceará, para regularização da DIRF apresentada.

Note-se a existência da previsão legal de intimação para o sujeito passivo da obrigação de sanar a alegada irregularidade. E o que dispõe o art. 7º da Lei 10.426 1, de 24 de abril de 2002, verbis:

(...)

Assim, a autuação levada a efeito pela Receita Federal violou frontalmente o direito do impugnante, porquanto não houve a prévia intimação para prestar esclarecimentos sobre o envio da DIRF, violando assim direitos constitucionalmente garantidos, tais como os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, corolários do princípio maior do Devido Processo Legal.

Embora de conseqüências nefastas para o erário público e para a administração do Estado do Ceará, os raciocínios de procedência ou improcedência do lançamento, sempre com a devida vênia e a máxima cautela, não se mostram muito complexos:

a) Em caso de procedência do lançamento: cada órgão deve apresentar a DIRF, o Estado do Ceará apresentou a DIRF de forma conjunta de vários órgãos. Então, nenhum órgão apresentou a DIRF.

b) Em caso de improcedência do lançamento: cada órgão deve apresentar a DIRF, o Estado do Ceará apresentou a DIRF de forma conjunta de vários órgãos. Os órgãos são partes do Estado. Se o todo apresentou as DIRF's, as partes também apresentaram, mas de forma errônea. Logo, deve-se intimar para sanar as irregularidades (art. 7º da Lei 10.426, de 24 de abril de 2002).

(...)

IV- DO PEDIDO.

À vista de todo exposto, requer-se, preliminarmente, o recebimento deste recurso, e, conseqüentemente, a suspensão da exigibilidade do crédito e a exclusão do órgão epígrafado e dos demais órgãos referidos na lista anexa, do SIAFI, reunindo-se aos autos n.º 10380-000.924/2007-17, os processos administrativos dos demais órgãos do Estado do Ceará, que tratam da matéria aqui discutida e que se encontram em grau de recurso neste Egrégio Conselho de Contribuintes.

(...) GN

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passo à análise dos pontos suscitados no Recurso.

Preliminar

Por primeiro, impende efetuar a análise da preliminar, na qual a Contribuinte requer sejam reunidos seus diversos processos para julgamento em conjunto, haja vista entender pela unidade da matéria meritória sob debate. A despeito da Recorrente expor a existências de vários PAFs, ressalto que este Relator que ora subscreve recebeu apenas mais dois processos alusivos à Administração Direta do Estado do Ceará: n.º 10380.000949/2007-11 e n.º 10380.002787/2007-55.

Contudo, apenas um dos casos possui idêntica exposição meritória (10380.000949/2007-11), a qual será solucionada no deslinde de seu próprio processo. O outro PAF, por seu turno, teve a Impugnação não-conhecida, por conta de intempestividade. Portanto, não se vislumbra quaisquer causa ou circunstância que sirva como móvel para a reunião dos indigitados processos. Por óbvio, casos semelhantes merecem, também, semelhantes soluções, de modo que a coerência de julgamento não será desrespeitada pelo simples fato de processos parecidos quedarem-se autuados separadamente.

Portanto, rejeito a preliminar.

Mérito

Passo à análise dos argumentos de mérito suscitados no Recurso.

Da ilegitimidade passiva reconhecível *ex officio*

Ad initio, faz-se mister reconhecer de ofício a ilegitimidade passiva da Recorrente. Trata-se de tema afeto à ordem pública, e, portanto passível de apreciação direta por este e. Colegiado Recursal.

De arremate, já há precedente neste e. CARF sobre idêntico caso (também de uma Secretaria de Estado do Ceará), conforme transcrevo abaixo trecho do Acórdão 1301-003.779, proferido em sessão de 21/03/2019, sob a relatoria do Cons. Nelso Kichel, e cujo teor adoto como parte integrante do presente Voto:

Ilegitimidade Passiva. Matéria de Ordem Pública. Preliminar Conhecida de Ofício. Nulidade do Lançamento Fiscal.

A partir de julho de 2004, nos termos do Parecer n.º 16 da Advocacia Geral da União – AGU é devida a aplicação de multa pecuniária pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte de pessoas jurídicas de direito público interno. Até então, entendia-se que não cabia a ente federativo utilizar poder de polícia administrativa contra outro ente federativo.

A obrigatoriedade de entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF, no caso de entes estatais, é do órgão integrante da Administração Pública direta, responsável pelo pagamento aos beneficiários. Entretanto, no caso de cobrança da multa por descumprimento de obrigação acessória autônoma, no caso atraso na entrega da DIRF, o sujeito passivo da relação obrigacional é a própria pessoa jurídica de direito público interno a que está vinculado o órgão Descabe, destarte, a imputação da referida penalidade aplicada em nome de órgão integrante da Administração Pública direta estadual.

No caso, o auto de infração foi lavrado em nome de órgão da Administração direta estadual, sem personalidade jurídica, e não em nome da pessoa jurídica de direito público interno (unidade federada). Ilegitimidade passiva configurada.

Quanto à obrigação acessória autônoma, assim dispunha a Instrução Normativa SRF n.º 493, de 13 de janeiro de 2005, em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º Devem apresentar a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) as seguintes pessoas jurídicas e físicas, que tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte, ainda que em um único mês do ano- calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:

I - estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive as imunes ou isentas; II pessoas jurídicas de direito público; (...)

Art. 2º A Dirf dos órgãos, das autarquias e das fundações da administração pública federal deve conter, inclusive, as informações relativas à retenção de tributos e contribuições sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Logo, da análise conjunta do disposto no art. 1º, II, e art. 2º da IN SRF nº 493, de 2005, entende-se que a obrigação acessória autônoma de entrega da Dirf reporta-se a cada um dos órgãos do ente estatal. Mas, no caso de cobrança da multa por atraso na entrega da DIRF, o sujeito passivo da relação obrigacional é a própria pessoa jurídica de direito público interno a que está vinculado o órgão da Administração Pública direta.

No caso, há que se reconhecer que o órgão atuado SECRETARIA DO TRABALHO E EMPREENDEDORISMO não tem personalidade jurídica para responder pela exigência decorrente do descumprimento da obrigação acessória tratada nos autos. Neste caso, a correspondente multa pecuniária pelo não cumprimento da citada obrigação deveria ser exigida do próprio Estado do Ceará, pessoa jurídica de direito público interno, conforme definido no Art. 41, II, do Código Civil brasileiro.

Descabe, assim, a imputação da referida penalidade aplicada em nome de órgão integrante da Administração Pública direta estadual.

Ainda, acerca da matéria colaciono os seguintes precedentes deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscal CARF no mesmo sentido, ou seja, pela ilegitimidade passiva do órgão para figurar no pólo passivo.

Autuado (a): PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF Exercício: 2008 Ementa:DIRF. MULTA. ÓRGÃOS E/OU AUTORIDADES PÚBLICAS.

A partir de julho de 2004, nos termos do Parecer nº 16 da Advocacia Geral da União – AGU, cujos efeitos se estendem a todos os órgãos do Poder Executivo Federal, é devida a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte de pessoas jurídicas de direito público.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 220101.562– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 17/04/2012, Relatora RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA).

Autuado (a): CEO BENFICA ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Anocalendarío: 2004 DIRF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A obrigatoriedade de entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF no caso de entes estatais, é do órgão integrante da administração pública responsável pelo pagamento aos beneficiários. Entretanto, no caso de cobrança da multa por atraso na entrega da DIRF, o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a própria pessoa jurídica de direito público. Descabe a imputação da referida penalidade aplicada em nome de órgão integrante da Administração Pública direta estadual. (Acórdão nº 140200.513– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 31/03/2011, Relator Frederico Augusto Gomes de Alencar).

Precedentes jurisprudenciais do Poder Judiciário:

EMENTA. APELAÇÃO EFEITO TRANSLATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PROCESSO EXTINTO DE OFÍCIO.

1 Ilegitimidade passiva da ré. Questão de ordem pública que autoriza o julgamento pelo órgão ad quem, independentemente de alegação pelas partes. Efeito translativo. RECURSO PREJUDICADO (TJSP Apelação APL 01505176720078260100 SP 015051767.2007.8.26.0100 (TJSP).

EMENTA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AGRAVADA NA EXECUÇÃO FISCAL DEVIDAMENTE COMPROVADA.

1. Exceção de Pré-Executividade constitui meio legítimo para discutir as matérias de ordem pública, conhecíveis de ofício, desde que desnecessária a dilação probatória. Tal entendimento consta consolidado na Súmula 393 do STJ.
2. Agravada/excipiente comprova a condição de contadora da empresa executada na Execução Fiscal originária.
3. Recurso provido. (TJPI Agravo de Instrumento AI 00086853320148180000 PI (TJPI)).

EMENTA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. EXTINÇÃO DO PROCESSO PELO ARTIGO 267 , VI, DO CPC .

1. São três as condições da ação: legitimidade das partes, interesse processual e possibilidade jurídica do pedido. As condições da ação são matéria de ordem pública e de interesse social, as quais permitem apreciação até mesmo de ofício pelo juiz ou tribunal, não estando sujeitas, via de regra, à preclusão e podendo ser analisadas a qualquer tempo e grau de jurisdição.
2. Manifesta a ilegitimidade passiva ad causam, outra solução não resta senão a extinção do processo sem resolução de mérito, nos termos dos art. 267 , inc. VI, do CPC .
3. Conhecer. Preliminar de ilegitimidade passiva, de ofício, acolhida. (TJDF Apelação Cível APC 20120710271709 (TJDF)).

AGRAVO DE INSTRUMENTO EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE CABIMENTO MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS NÃO COMPROVAÇÃO.

A exceção de pré-executividade deve ter por fundamento a possibilidade de discussão, pelo devedor, de matérias de ordem pública que obstariam o prosseguimento de pronto da execução.

A legitimidade das partes é matéria que pode ser discutida por meio da exceção de pré-executividade, uma vez que se trata matéria de direito e inerente à validade da execução. Nos termos do art. 134 e 135 , do CTN, os sócios respondem pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias, cabendo a eles o ônus de provar que a empresa executada possui bens passíveis de saldar a dívida, evitando que seus bens particulares sejam alcançados. (TJMG Agravo de Instrumento Cv AI 10027030155397004 MG (TJMG)).

Mas não é só isso.

A ilegitimidade passiva, comprovada no caso, ainda configurou cerceamento do direito de defesa e do contraditório por falha da intimação fiscal, pois não fora dada ciência da autuação à Procuradoria Geral do Estado do Ceará, órgão responsável pela defesa judicial e extrajudicial do Estado, e quando soube da autuação já havia expirado o prazo para apresentação de Impugnação tempestiva, o que implicou o não conhecimento da Impugnação pela instância a quo, configurando também cerceamento do direito de defesa.

Portanto, opino pela nulidade absoluta e insanável do Auto de Infração.

Da inexistência de infração e suscitação de ilegalidade

Contudo, ainda que ultrapassada a questão retromencionada, anoto que a Recorrente também teria razão meritória.

De plano, consigno que a questão da alegada ilegalidade da IN SRF n.º 493/2005 e seus consectários merece ser avaliada com os devidos cuidados. Isso porque sua suscitação pode implicar natural declaração reflexa de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento é vedado no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme reza o teor da Súmula CARF n.º 2, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, reconhecer a *ilegalidade* da indigitada IN SRF, mormente calcada no suposto malferimento de princípios constitucionais, de efeitos irradiantes ao Direito Administrativo e Tributário, colmatariam em inequívoca declaração de inconstitucionalidade reflexa. Assim, o tema ora sob debate merece ser avaliado de acordo com o enquadramento (ou não) da Autuação Fiscal aos limites da legislação e de sua hermenêutica.

Nessa esteira, o Acórdão da DRJ expôs de forma clara a discrepância intelectual que permeia o presente caso. Nota-se que alguns dos julgadores *a quo* vislumbram a possibilidade de manter a autuação, haja vista a possibilidade de considerar os órgãos públicos como figuras com autonomia suficiente a serem demandados do cumprimento de obrigações acessórias. Noutro giro, a vertente dos votos vencidos reflete uma percepção holística da Administração Pública, considerando suficiente o adimplemento daquelas obrigações por parte do Ente detentor da personalidade jurídica. Aliados à esses aspectos, soma-se o fato incontestado tocante à apresentação das DIRF's (AC 2004) pelo Estado do Ceará, por intermédio da Secretaria da Fazenda, em 28/02/2005 (e-fl. 14).

Com o escopo de expor a indigitada fonte normativa da obrigação acessória, abaixo colaciono o teor da IN SRF n.º 493/2005, definindo seu rol de destinatários:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe conferem os incisos III e XVIII do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 11 do Decreto-lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983, nas Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, n.º 9.249 e n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, n.º 10.451, de 10 de maio de 2002, n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e n.º 10.996, de 15 de dezembro de 2004, e na Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º Devem apresentar a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) as seguintes **pessoas jurídicas e físicas**, que tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:

I - estabelecimentos matrizes de **pessoas jurídicas** de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive as imunes ou isentas;

II - pessoas jurídicas de direito público;

III - filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior;

IV - empresas individuais;

V - caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores;

VI - titulares de serviços notariais e de registro;

VII - condomínios edilícios;

VIII - pessoas físicas;

IX - instituições administradoras de fundos ou clubes de investimentos; e

X - órgãos gestores de mão-de-obra do trabalho portuário.

Parágrafo único. Ficam também obrigadas à apresentação da Dirf as **pessoas jurídicas** que tenham efetuado retenção, ainda que em único mês do ano-calendário a que se referir a Dirf, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre pagamentos efetuados **a outras pessoas jurídicas**, nos termos dos arts. 30, 33 e 34 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 2º **A Dirf dos órgãos, das autarquias e das fundações da administração pública federal** deve conter, inclusive, as informações relativas à retenção de tributos e contribuições sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nesse espectro hermenêutico, filio-me à vertente exposta em ambos os Votos vencidos no Acórdão *a quo*, onde se compreende pela dispensa da obrigação acessória por parte de órgão público, ou seja, integrante da administração direta do Estado. Em minha leitura, há dois aspectos relevantes a serem destacados:

(i) o teor da Instrução Normativa demanda a existência de pessoa jurídica, dotada de efetiva *personalidade*. Vejo que a interpretação teleológica dos incisos do art. 1º oferece elemento suficiente para esta conclusão, segundo a qual a existência de personalidade jurídica representa elemento fundamental de sujeição à obrigação acessória;

(ii) o art. 2º da Instrução Normativa é preceito meramente instrumental e consequente, portanto, inapto a justificar a demanda *per se* de cumprimento da obrigação acessória por quaisquer sujeitos fora do rol exposto no artigo anterior. Não há qualquer alargamento da base interpretativa.

No caso em tela, sabe-se que os Órgãos Públicos integram a estrutura da Administração Direta, e, com isso são desprovidos de personalidade jurídica, podendo apenas exercer propriamente os atos indispensáveis às funções inerentes à própria natureza de sua existência. A constituição do Órgão é marcadamente oriunda das atribuições de competências, moldadas pela concentração e desconcentração das inúmeras funções, contudo, sem que isso represente a gênese de nova pessoa jurídica. Por essa razão, os Órgãos são diretamente vinculados ao Ente central, que exerce o mister de presentá-los.

Aliás, é justamente essa a formulação acatada pela doutrina majoritária, no que diz respeito à Teoria do Órgão, idealizada por Otto Gierke. Conforme escólio clássico de Helly Lopes conceitua-se os órgãos públicos como "centros de competência", instituídos para o desempenho de funções estatais, por meio de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa

jurídica a que pertencem. Ou seja, como os órgãos públicos atuam através da atividade dos agentes públicos, a conduta destes é de responsabilidade direta da entidade que representam, tal como bem assevera Alexandre Mazza (*in* Manual de Direito Administrativo, 2014): "a personalidade, no corpo, assim como no Estado, é um atributo do todo, não das partes. Por isso os órgãos públicos não são pessoas, mas partes integrantes da pessoa estatal."

Ou seja, a atuação não se sustenta sob o ponto de vista legal, nem mesmo sob os ditames do Direito Administrativo. Este, aliás, supre por completo a concepção autônoma do Órgão para com seu Ente, que é aquele provido de personalidade jurídica. Por fim, repiso que todas as informações demandadas foram transmitidas por intermédio da SEFAZ-CE, de modo que a obrigação acessória de remessa da DIRF foi integralmente adimplida.

Conclusão

Com tudo o que foi exposto nos tópicos anteriores, resta claro que os argumentos espostos pela Recorrente não merecem ser acolhidos. Portanto, VOTO por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira