



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 10435.000532/2006-94
Recurso n° 164.864 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- Anos-calendário 2001 a 2005
Acórdão n° 101-96.960
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente DPA Miromar Ltda / Wendy e João Florêncio dos Santos
Recorrida 3ª Turma de julgamento da DRJ em Recife - PE.

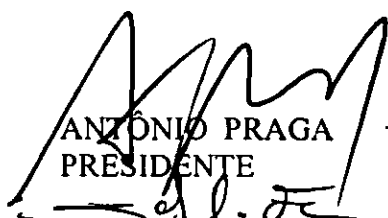
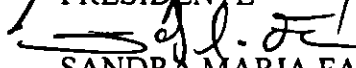
Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Anos-calendário 2001 a 2005

Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS ARROLADOS.- Tendo a Câmara, por maioria de votos, decidido que o recurso dos terceiros arrolados como responsáveis deve ser apreciado, restituem-se os autos à instância *a quo* para apreciar sua impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

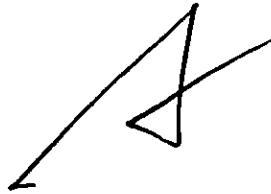
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, determinar o retorno dos autos à 3a. Turma da DRJ de Recife para apreciar as alegações dos responsabilizados, quanto ao termo de responsabilização/solidariedade. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percinio da Silva que anulavam o aludido termo. Em primeira votação foi afastada a tese de que não caberia apreciar as alegações dos responsabilizados, sendo vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Aloysio José Percinio da Silva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2008



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Sérgio Gomes (Suplente Convocado) e Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho (Vice Presidente da Câmara). Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Marcos Cândido.



Relatório

Cuida-se de recurso interposto DPA Miromar Ltda / Wendy e João Florêncio dos Santos, em face da decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos formalizados para exigência de créditos tributários de IRPJ e de CSLL, em razão de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2005. Os autos de infração foram lavrados com imposição de multa de 150%.

A ação fiscal consistiu em verificar o recolhimento/declaração em DCTF dos tributos em cotejo com a escrituração fiscal e contábil. Não tendo o contribuinte apresentado seus livros contábeis, a tributação se deu com base no lucro arbitrado.

Informa a fiscalização que, pelos elementos que carrou, a pessoa jurídica foi administrada de fato pelas pessoas físicas dos senhores João Florêncio dos Santos e Wendy Florêncio dos Santos, os quais foram incluídos no pólo passivo da relação tributária na condição de responsáveis solidários (termos de sujeição às fls. 518/519).

Em impugnação tempestiva o contribuinte alegou, em preliminar, nulidade por cerceamento do direito de defesa. Disse não ser possível saber quem realmente foi autuado e do que haverá de se defender, e se insurgiu contra o arbitramento do lucro e contra suposta falta de clareza quanto aos valores das receitas tributadas;

Alegou ter ocorrido decadência para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2001, ante a ciência do auto de infração em 07/07/2006;

Quanto ao mérito, disse ser indevido o arbitramento do lucro, pois o fiscal poderia ter apurado o lucro presumido. Aduziu não terem sido considerados os recolhimentos havidos em trimestres anteriores. Insurgiu-se contra a multa de ofício aplicada, dizendo-a confiscatória, e contra a aplicação de juros à taxa Selic, dizendo-a inconstitucional. Ao final, requereu a interpretação benéfica (art. 112 do CTN), a produção de provas, inclusive a pericial, e a decretação de improcedência do lançamento.

As pessoas físicas Wendel Florêncio dos Santos e João Florêncio dos Santos, alçados pela fiscalização à condição de responsáveis solidários, apresentaram defesas (fls. 744/752, 767/776, 1342/1350 e 1565/1574), por meio das quais contestam a sujeição passiva que lhes foi atribuída, o que, a seu ver, inquinaria de nulidade os autos de infração.

A Turma de Julgamento não se manifestou sobre a matéria relativa à responsabilidade tributária, por entender tratar-se de matéria de competência exclusiva da



Procuradoria da Fazenda Nacional. Conhecendo da impugnação do contribuinte, julgou parcialmente procedentes os lançamentos, reduzindo a multa para 75%.

Cientes da decisão em 26 de dezembro de 2007, a empresa e as pessoas físicas ingressaram com recurso em 24 de janeiro de 2008., reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Constam dos autos recursos apresentados pela empresa e pelos senhores Wendy Florêncio dos Santos e João Florêncio dos Santos, todos tempestivos,.

Recursos de Wendy Florêncio dos Santos e João Florêncio dos Santos

A Turma de Julgamento não conheceu das impugnações apresentadas pelas pessoas físicas, ao fundamento de que se trata de matéria de execução, de exclusiva competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

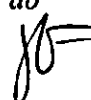
A posição dessa DRJ vem ao encontro ao meu entendimento técnico-jurídico formal sobre o assunto, e foi assim que originalmente me manifestei. Porém em reflexões posteriores, especialmente considerando o direito constitucional de ampla defesa, abordei uma outra linha de raciocínio, considerando a amplitude dada pela doutrina ao conceito de sujeição passiva, e numa interpretação mais elástica, manifestei-me pelo conhecimento da matéria no âmbito do processo administrativo fiscal.

Reproduzo, a seguir, minhas razões de voto .trazidas em ocasião precedente.

“Mais uma vez esta Câmara é instada a se manifestar sobre a tormentosa questão da possibilidade de pessoa colocada na condição de sujeito passivo solidário poder comparecer ao processo apenas para discutir essa inclusão.

Em uma primeira oportunidade em que enfrentei o tema, manifestei-me no sentido de que só cabe ao Conselho de Contribuintes discutir a responsabilidade nos casos em que o responsável integra o pólo passivo, não naqueles em que a indicação seja apenas de co-responsáveis pelo pagamento da dívida.

Ao fundamentar minha posição, ponderei que o processo administrativo fiscal constitui uma fase de revisão interna, pela Administração, do ato do lançamento. Tem por objetivo analisar a legalidade do lançamento, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do



montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a penalidade aplicada, a fim de possibilitar a formalização de título para instrumentalizar a execução da dívida tributária. Com o lançamento definitivamente constituído (após sua revisão interna por meio do processo administrativo, se for o caso), fica definido o valor do crédito e o devedor. Definido o devedor e quantificada a obrigação, o crédito tributário lançado (depois de esgotado o processo administrativo, caso se instaure) pode ser inscrito em dívida ativa, e a certidão correspondente constitui-se em título executivo extrajudicial. A indicação dos co-responsáveis pelo pagamento, no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, e para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos.

Ressaltei que, mesmo que não conste do Termo de Inscrição o nome dos co-responsáveis, a Procuradoria, no curso do processo de execução, pode pedir o redirecionamento da execução.

Ponderei que a apreciação de impugnações e recursos quanto à co-responsabilização seria inócua, pois qualquer que fosse a decisão a respeito, compete exclusivamente à PFN ajuizar quanto à indicação dos co-responsáveis, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa. Na seqüência, concluí que uma decisão do Conselho quanto à co-responsabilização dos indicados pela fiscalização não faria coisa julgada perante a Fazenda Nacional, sendo a apreciação pela Câmara meramente opinativa.

Numa outra oportunidade mais recente, e depois de participar de um seminário sobre o tema, organizado pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal¹, e no qual ouvi, do Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Pereira de Mello² a declaração de que a manifestação do Conselho não seria meramente opinativa, e que a decisão seria acatada pela PFN, voltei a refletir sobre o tema.

Essa nova reflexão não alterou minha conclusão anterior, de que a Procuradoria da Fazenda Nacional prescinde de qualquer ato formal, praticado pela fiscalização e cientificado ao interessado, para que ela conclua pela co-responsabilidade e a faça constar no Termo de Inscrição na Dívida Ativa, mas teve por escopo definir se, desde que haja esse ato formal, o interessado tem (ou não) o direito de discuti-lo no processo administrativo.

Entendendo que a discussão no processo administrativo deve se limitar à legalidade do ato administrativo do lançamento, e que, sob o aspecto pessoal, a única matéria a ser apreciada é quanto às pessoas incluídas no pólo passivo (sujeito passivo), poderei ser importante definir se o ato impugnado importou inclusão da pessoa nele indicada no pólo passivo da obrigação.

¹ I Ciclo de Palestras da Receita Federal na 8ª Região Fiscal. 13 e 14 de novembro de 2006- Tema Responsabilidade Tributária

², O Dr. Rodrigo falou sobre o tema "A Responsabilidade Tributária sob a Ótica da Atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional",

Na ocasião, no voto condutor do acórdão, teci as seguintes considerações:

Os Capítulos IV e V do Título Segundo do Livro Segundo do CTN tratam, respectivamente, do Sujeito Passivo (compreendendo os artigos 121 a 127) e da Responsabilidade Tributária (compreendendo os artigos 128 a 138).

Essa sistematização conduz ao entendimento de que as pessoas referidas na responsabilidade tributária tratada nos artigos 128 a 138 não são sujeito passivo da obrigação tributária, mas poderão ter que pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária. Sujeito passivo é tratado no Capítulo IV, que compreende apenas os artigos 121 a 127.

O conceito de "obrigação tributária", expresso como o vínculo jurídico segundo o qual o Estado pode exigir do particular uma prestação na forma e condições prescritas na lei tributária, compreende quatro elementos principais, que são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa. Se os responsáveis tratados a partir do art. 128 não são sujeito passivo da obrigação tributária, qual seria sua posição em relação à obrigação tributária?

A partir dessa, chega-se a uma segunda indagação: Se a pessoa chamada a pagar o crédito tributário não é sujeito passivo, pode sua condição ser discutida no processo administrativo (cujo escopo é rever a legalidade do lançamento, que compreende a verificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade)?

Para buscar essa resposta, deve-se partir das definições e conceitos sistematizados no CTN.

O artigo 121 define o sujeito passivo da obrigação principal como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (caput), e explicita duas classes de sujeito passivo (parágrafo único), a saber: (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ainda dentro do Capítulo IV (sujeito passivo), os arts. 124 e 125 tratam da solidariedade. O art. 124 determina que são solidariamente obrigadas: (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

Observando a sistematização do Código, vê-se que o art. 124, compreendido dentro da seção que trata do sujeito passivo, não se presta para definir quem é o sujeito passivo, mas apenas determina que, havendo pluralidade de pessoas na condição de sujeito passivo de uma mesma obrigação tributária (por terem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou por designação de lei), são elas solidariamente obrigadas. O art. 125 trata dos efeitos da solidariedade.



O aplicador da lei deve, antes, identificar a ocorrência do fato gerador e o sujeito passivo. Havendo mais de uma pessoa em condições de integrarem o pólo passivo, aplica-se o art. 124, que determina que todas são solidariamente obrigadas, e como a solidariedade não comporta benefício de ordem, o credor pode que exigir o crédito de qualquer deles.

A discussão, na via administrativa, quanto ao aspecto pessoal, cinge-se em definir se a pessoa indicada se caracteriza como contribuinte (atende os pressupostos pessoais previstos na regra matriz de incidência do tributo) ou responsável (atende os pressupostos da lei tributária que a definem como responsável).

Ao definir o sujeito passivo, na qualidade de responsável, como a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação de pagar o tributo em decorrência de disposição expressa de lei, está o dispositivo do CTN (art. 121) se referindo exclusivamente a lei ordinária. Essa conclusão se infere da sistematização do Código, uma vez que, na lei complementar (CTN), a responsabilidade está em capítulo estranho ao que trata de sujeito passivo. Portanto, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) vem indicado na lei ordinária do tributo.

Isso conduz ao entendimento de que aquele que se enquadrar como responsável nos termos do Capítulo V do Título II (artigos 128 a 138) não se caracteriza como sujeito passivo. Nesse caso, a co-responsabilização não seria passível de discussão no processo administrativo, no qual, como dito, se analisam os aspectos pessoal (sujeito passivo), material, temporal e quantitativo do crédito.

Com fulcro numa interpretação sistemática do CTN, conclui que o artigo 124, I, não se presta a definir o sujeito passivo, pois a definição de quem está alcançado pela solidariedade, nos termos do art. 124, é posterior à definição de sua condição de sujeito passivo (como contribuintes ou como responsáveis), e que a responsabilidade pessoal com base no art. 135 do CTN não coloca os indicados no pólo passivo da obrigação. Assim, não caberia a discussão de sua legitimidade passiva no processo administrativo. E esse é o meu entendimento técnico sobre o tema..

Todavia, especialmente considerando o direito constitucional de ampla defesa, abordei uma outra linha de raciocínio, considerando a amplitude dada pela doutrina ao conceito de sujeição passiva.

Mencionei que a doutrina tem entendido que a responsabilidade tratada nos artigos 128 e seguintes do CTN se caracteriza como "sujeição passiva indireta por transferência" (enquanto a responsabilidade tratada no inciso II do parágrafo único do art. 121 seria "sujeição passiva indireta por substituição"). Ponderei que essa qualificação das pessoas referidas a partir do art. 128 como sujeito passivo, embora se choque com as definições e sistematização do Código, tem que ser considerada, especialmente porque tem origem em ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUZA, autor do anteprojeto do próprio CTN, o qual situava as diversas formas de "responsabilidade" dentro do pólo passivo da obrigação.



Considerando essa postura doutrinária que aceita que a responsabilidade tratada a partir do art. 128 do CTN constitui sujeição passiva indireta, e mormente tendo em conta o direito constitucional de ampla defesa, conclui que, havendo termo formal da fiscalização nesse sentido, as pessoas nele mencionadas têm direito de ver discutida essa imputação na esfera administrativa."

No caso presente, em nome das pessoas físicas Wendy Florêncio dos Santos e João Florêncio dos Santos foram formalmente lavrados "Termo de Sujeição Passiva Solidária", razão pela qual entendo tenham eles o direito de se defender na esfera administrativa, e conheço dos recursos.

Ocorre que a decisão *a quo* não se manifestou acerca da responsabilidade tributária, e a apreciação dos recursos dos responsabilizados representa supressão de instância;

Assim, voto no sentido de determinar o retorno dos autos à 3ª Turma da DRJ em Recife, para apreciar das razões de impugnação dos responsabilizados, no que se refere aos termos de responsabilidade tributária.

Sala das Sessões, DF, em 15 de outubro de 2008.


SANDRA MARIA FARONI.

