



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

---

|                    |                                                                                                     |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10510.001695/2006-44                                                                                |
| <b>Recurso nº</b>  | 155.191 Voluntário                                                                                  |
| <b>Matéria</b>     | IRPJ e Outros - EX: DE 2002                                                                         |
| <b>Acórdão nº</b>  | 101-96.635                                                                                          |
| <b>Sessão de</b>   | 16 de abril de 2008                                                                                 |
| <b>Recorrente</b>  | Wellington Ferreira Figueiredo (qualificado como devedor solidário de perfil serviços gerais ltda). |
| <b>Recorrida</b>   | 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador - BA.                                                     |

---

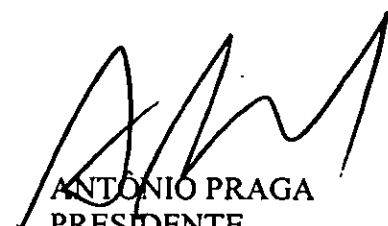
**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

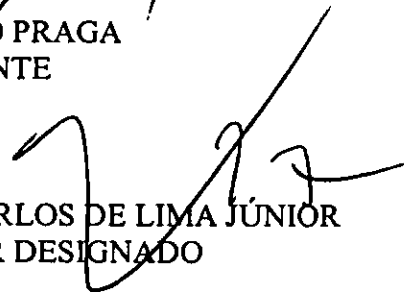
Ementa: TERMO DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE – NULIDADE – Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. Desconsidera-se a imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER do recurso interposto pela pessoa arrolada como responsável solidário, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional; vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que enfrentavam o mérito dessa inclusão. Em primeira votação, por maioria de votos, foi afastada a tese de não conhecimento desses recursos, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Aloysio José Percinio da Silva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.



ANTÓNIO PRAGA  
PRESIDENTE



JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI e JOSÉ RICARDO DA SILVA.



## Relatório

Contra a empresa Perfil Serviços Gerais Ltda., foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ, à CSLL, ao PIS, à COFINS do ano-calendário de 2001, em decorrência da prática de omissão de receitas de prestação de serviços, apurada pela fiscalização com base em notas fiscais de serviços por ela emitidas e obtidas junto aos clientes.

Ao tempo lavratura do auto de infração, a empresa era inexistente no endereço informado e os sócios não foram localizados nos endereços constantes dos cadastros da Receita.

O lucro da empresa foi arbitrado em razão da não apresentação dos livros e documentos de sua escrituração, não obstante para tanto regularmente intimada.

Segundo Termo de Constatação de fls. 222 e seguintes, concluiu a autoridade fiscal que a empresa sempre foi administrada pelo Sr. Wellington Ferreira Figueiredo, tendo ocorrido o uso indevido de interpostas pessoas para eximir os verdadeiros responsáveis quanto aos tributos devidos pela empresa, e foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

A pessoa jurídica não impugnou o lançamento, e o Sr. Wellington apresentou requerimento que denominou “recurso inominado”, contestando a imputação de sujeição passiva solidária.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador recebeu a impugnação apresentada pelo Sr. Wellington e confirmou sua responsabilidade pelo crédito tributário.

Ciente da decisão em 13 de setembro de 2006, o interessado ingressou com recurso em 06 de outubro, no qual alega, com a oitava alteração contratual, a empresa fora transferida para os Srs. Maria do Carmo Santos Silva e José Adriano Nunes, que a Sra. Maria do Carmo pediu parcelamento do débito em 130 vezes, já tendo pago a primeira parcela, que não restou configurada a impossibilidade de o contribuinte satisfazer o pagamento do principal, conforme preceituado no art. 134 do CTN, que não houve infração à lei, estatuto, contrato social ou excesso de poderes, para permitir a responsabilização pessoal nos termos do art. 135. Afirmar que apenas permaneceu, na medida do possível auxiliando seus ex-associados, que deles adquiriram a empresa, e que esta continua em pleno funcionamento, permanecendo os sócios consignados no contrato social a geri-la;

Requer a reforma da decisão recorrida, para retirá-lo da qualidade de responsável pelos tributos.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Recurso tempestivo.

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.

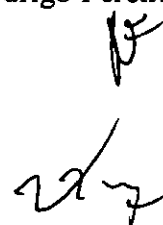
Ao fundamentar minha posição, ponderei que o processo administrativo fiscal constitui uma fase de revisão interna, pela Administração, do ato do lançamento. Tem por objetivo analisar a legalidade do lançamento, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, 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 Fiscal<sup>1</sup>, e no qual ouvi, do Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Pereira

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



de Mello<sup>2</sup> 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.

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.

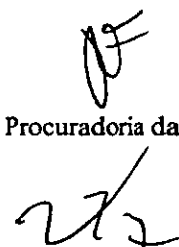
O conceito de “obrigação tributária”, expresso como o vínculo jurídico segundo o qual o Estado pode exigir do particular uma prestação na forma e condições prescritas na lei tributária, compreende quatro elementos principais, que são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa. Se os responsáveis 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.

<sup>2</sup>, O Dr. Rodrigo falou sobre o tema “A Responsabilidade Tributária sob a Ótica da Atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional”,



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).

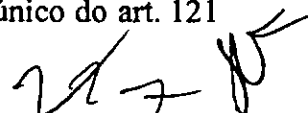
Ao definir o sujeito passivo, na qualidade de responsável, como a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação de pagar o tributo em decorrência de disposição expressa de lei, está o dispositivo do CTN (art. 121) se referindo exclusivamente a lei ordinária. Essa conclusão se infere 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, concluí 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 que 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 do Sr. Wellington foi formalmente lavrado “Termo de Sujeição Passiva Solidária”, razão pela qual entendo tenha ele o direito de se defender na esfera administrativa.

Conheço do recurso.

Conforme registrado pela fiscalização, a empresa não existe no endereço informado. O relato do “contexto”, contido no Termo de Sujeição Passiva de fls. 224 a 227 informa que, apesar de formalmente ter se retirado da sociedade, o Sr. Wellington continuou a representá-la, conforme documentos por ele assinados em nome da empresa, e que os sócios atuais e seus antecessores foram usados pelo Sr. Wellington como interpostas pessoas, para encobrir a responsabilidade real do empresário

Duas são as alegações recursais para retirar do recorrente a qualificação de responsável solidário: não configuração do requisito, previsto no art. 134 do CTN, de impossibilidade de o contribuinte satisfazer o crédito, e não configuração da responsabilidade nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN.

Afirma o Recorrente não ter se configurado a impossibilidade de o contribuinte satisfazer o crédito, uma vez que foi realizado o parcelamento.

Esse fato, todavia, não é suficiente para afastar a responsabilização, porquanto o parcelamento não extingue o crédito, mas apenas suspende sua exigibilidade

O CTN, no art. 134, prevê a responsabilização solidária (subsidiária) de terceiros, no caso de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Seu inciso VII determina a responsabilização dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Ordinariamente, a responsabilização prevista no inciso VII do art. 134 se restringe ao tributo e às penalidades moratórias. Isso se dá na liquidação regular da sociedade.

Todavia, em caso de dissolução irregular da empresa, a responsabilização dos sócios se desloca para o art. 135, I, conforme jurisprudência pacífica do STJ. Assim, nos termos do referido dispositivo, alcança não o apenas tributo e penalidades moratórias, mas ao crédito tributário como um todo, compreendendo quaisquer multas.

Por outro lado, o STJ firmou entendimento de que “*presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação*”



*aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular" (REsp nº 841.855/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 30.08.2006).*

No caso, configurou-se a impossibilidade de exigência do tributo da pessoa jurídica, que não foi encontrada no seu endereço. Nos termos da jurisprudência do STJ, caracterizou-se, por presunção, a dissolução irregular da empresa, cabendo a responsabilização dos sócios.

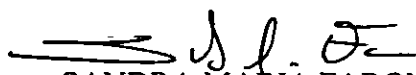
A fiscalização demonstrou que o verdadeiro responsável pela empresa sempre foi o Sr. Wellington, e que os sócios que o substituíram são interpostas pessoas, o que foi revelado não só pela incapacidade econômico financeira desses para adquirir as quotas da sociedade, mas também, e principalmente, porque restou documentalmente comprovado que o Sr. Wellington, depois de formalmente se retirar da empresa, continuou no seu comando, assinando documentos em seu nome.

O recorrente não logrou infirmar a prova documental trazida pela fiscalização. Para contrapô-la, traz somente a frágil alegação de que apenas continuou auxiliando seus ex-associados. Ora, quem "auxilia" informalmente alguém, não tem poderes para contratar.

A meu juízo, a prova dos autos não deixa dúvida quanto ao fato de que a Perfil Serviços Gerais Ltda, tinha como sócios pessoas que não tinham condições financeiras para tanto, tendo sido formalmente colocadas à frente da empresa para esconder o verdadeiro sócio majoritário e administrador, de modo a livrá-lo da responsabilidade tributária pelo descumprimento das obrigações fiscais da empresa, recaindo a responsabilidade apenas sobre pessoas ("laranjas") sem patrimônio para saldá-las

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 16 de abril de 2008

  
SANDRA MARIA FARONI



### Voto Vencedor

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar da ilustre relatora no que tange à imputação da responsabilidade.

O problema colocado em teste é tortuoso e se desmembra em várias facetas, pois a adoção de correto posicionamento passa pela inquirição de inúmeros problemas, os quais delimitam o objeto deste voto. Primeiro é necessário avaliarmos qual é o verdadeiro conteúdo jurídico do “termo de sujeição passiva solidária” lavrado pela autoridade fiscalizatória; logo após, temos que buscar o verdadeiro momento em que o responsável deve ser chamado a responder pelo débito tributário e de quem é a competência para obrigá-lo a cumprir com o seu dever ; feito isso, cabe a nós percorrermos o processo administrativo para concluirmos sobre a possibilidade do responsável se defender na esfera administrativa; por fim, nos restará decretar o destino do termo lavrado e aqui destrinchado.

A autoridade fundamentou a lavratura do “termo de responsabilidade solidária” no artigo 124 do CTN:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal;*

*II – as pessoas expressamente designadas por lei.”*

O Código Civil, em seu art. 264, define solidariedade como a ocorrência de mais de um credor ou devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda.

O CTN insere a citada solidariedade dentro da seção II, Capítulo IV, do Título II, do Livro Segundo, ou seja, dentro do Capítulo que trata do sujeito passivo.

Assim, ao falarmos da solidariedade estipulada no referido artigo, estamos falando da solidariedade existente entre os diversos sujeitos passivos, em verdade, o código trata aqui da relação entre as pessoas que estão colocadas no mesmo pólo da relação jurídica tributária, ou seja, no caso de haver pluralidade de sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou por disposição expressa de lei; Portanto, não tem o artigo 124 a finalidade de eleger responsável tributário, o qual tem regulação própria no Capítulo V, do Título II, do Livro Segundo.

Para amparar tal conclusão, nos apoiamos nos brilhantes ensinamentos da conselheira Sandra Faroni, que ao relatar este mesmo processo assim se manifestou:

*“Ainda dentro do Capítulo IV (sujeito passivo), os artigos 124 e 125 tratam da solidariedade. O artigo 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 exigir o crédito de qualquer deles”*

Aliomar Baleeiro no seu DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, ao comentar o artigo 124 traz a seguinte nota:

**“ 4. A SOLIDARIEDADE NÃO É FORMA DE ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

*A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.*

*Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”*

Quando buscamos nos presentes autos o relato da autoridade fiscalizatória no Termo de Constatação, deparamo-nos com a presumida dissolução irregular da sociedade, bem como com a existência de interpostas pessoas na posição de sócio de direito, e, por fim, com a eleição do verdadeiro administrador da sociedade e responsável pela empresa.

Com um breve olhar percebemos que tais fatos estão regulados no artigo 135 do CTN:

*“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."*

Basta subsumir o fato à norma para saltar aos olhos que o que se quer aqui é nomear o responsável tributário nos termos do artigo 135 do CTN, e não estipular "solidariedade" com base no art. 124; o que tentou o agente autuante foi justamente utilizar a solidariedade para eleger responsável, prática esta já repreendida aqui pelo mestre Baleeiro.

Pois bem, diante desse fato o que fazer com o "Termo de Sujeição Passiva Solidária"? Torná-lo nulo de plano por vício no ato administrativo ou recebê-lo como se o mesmo contivesse a eleição do sujeito passivo solidário e a eleição do tipo de relação entre os coobrigados (solidariedade)?

Fico com a segunda alternativa. Em que pese o explorado Termo não trazer expressamente o artigo 135 do CTN, tanto o relato dos fatos, quanto a citação do artigo 124, também do CTN, nos levam à conclusão de que o nomeado como solidário assim o foi por ser responsável (nos termos do artigo 135) e solidário em relação ao contribuinte (empresa autuada), permitindo assim o exercício da ampla defesa.

Neste sentido, segue a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes:

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL – IMPRECISÃO – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE – PROCESSO REFLEXIVO – DECORRÊNCIA PROCESSUAL: Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Sendo processo reflexivo, pelo princípio da decorrência processual, é de se adotar a mesma decisão prolatada no processo principal. (Recurso nº 108-118001, Primeira Turma, Relator José Carlos Passuello, Sessão realizada em 01/12/2003).*

*Ementa: CAPITULAÇÃO LEGAL – NULIDADE INEXISTENTE – O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputados, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. Preliminar rejeitada. IPI. 2º CC. / 2ª Câmara / ACÓRDÃO 202-15.981 em 01/12/2004. Publicado no DOU em: 19.05.2006.*

*Ementa: NULIDADE – ENQUADRAMENTO LEGAL – Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa,*



*supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. 1º CC. / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-07.651 em 05.12.2003. Publicado no DOU em: 06.04.2004.*

Face à conclusão de que estamos diante de responsabilidade de terceiro (art. 135 do CTN), cabe esmiuçar a natureza jurídica deste instituto. O entrevero ocorre entre aqueles que entendem que os responsáveis tributários tratados nos artigos 128 a 138 do CTN não são sujeitos passivos (apenas poderão ter que pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária) e aqueles que entendem que o referido responsável tributário é sujeito passivo (sujeição passiva indireta por transferência).

Dentre aqueles que defendem a primeira corrente não posso deixar de citar minha companheira de Câmara, a qual tenho a sorte de ver atuar como Conselheira deste Egrégio Conselho, a Conselheira Sandra Faroni, que, como sempre, nos esclarece:

*“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.”*

Outrossim, aqueles que defendem a segunda posição se socorrem dos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, o qual, em sua classificação, distingue o sujeito passivo em direto e indireto. O sujeito passivo indireto é desdobrado em Sujeito passivo indireto por substituição e Sujeito passivo indireto por transferência; este último abarca as pessoas referidas a partir do artigo 128 do CTN até o artigo 138 do mesmo Código.

Pois bem, se seguirmos o primeiro caminho (art. 135 não define sujeito passivo) estaríamos diante da impossibilidade deste responsável fazer parte do lançamento, pois não faz parte do critério pessoal da obrigação, e igualmente diante da possibilidade de incluí-lo no pólo passivo da execução fiscal, pois poderá ser responsabilizado pelo pagamento do crédito tributário. Neste caso, a competência para tanto é da Procuradoria Nacional.

Outrossim, caso sigamos o segundo bloco, daqueles que entendem ser o responsável do art. 135 do CTN sujeito passivo, ainda assim chegaremos à mesma conclusão. Isto porque a sujeição passiva aqui é a indireta por transferência, a qual depende de um evento para deslocar para um terceiro a condição de devedor, diversamente da responsabilidade por



substituição (art. 121, II do CTN), na qual a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar do contribuinte. Assim, se a responsabilidade se transfere pela ocorrência de algum evento, o lançamento nestes casos deve ser realizado em nome do contribuinte, pois o responsável não integra o sujeito passivo eleito na norma que descreve a obrigação tributária, somente após, na fase de cobrança, de competência da Procuradoria Nacional, é que o responsável por transferência seria chamado a fazer parte do pólo passivo como sujeito passivo, em razão da ocorrência de algum fato autorizador da transferência.

Para coadunar este entendimento, o artigo 128 do CTN, ao tratar das disposições gerais sobre a Responsabilidade Tributária, determina que:

*“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (g/n)*

Note-se que a responsabilidade aqui é pelo crédito tributário, portanto este já deve ter sido constituído anteriormente em nome do contribuinte ou responsável por substituição (art. 121, I e II do CTN).

Vale ressaltar que este raciocínio não abrange os casos em que uma terceira pessoa toma o lugar do contribuinte em razão do desaparecimento deste, como é o caso da incorporação, em que a incorporada desaparece e a incorporadora toma o lugar daquela como contribuinte.

No entanto, não são somente estes os argumentos que levam à conclusão de que é da Procuradoria da Fazenda Nacional a competência para incluir o responsável por transferência no pólo passivo do crédito tributário.

Em primeiro lugar, faz-se necessário apurar a natureza da responsabilidade inserta no artigo 135 do CTN. Para alguns doutrinadores, trata-se de responsabilidade solidária, ou seja, o fisco pode cobrar seu crédito tributário tanto do contribuinte direto quanto dos responsáveis tributários, sem qualquer benefício de ordem. Entretanto, para outra parte da doutrina e jurisprudência, com a qual coaduno, trata-se de responsabilidade subsidiária, isto é, deve-se primeiro cobrar a obrigação tributária do contribuinte direto e, somente em não havendo o adimplemento por parte deste pode ser intentada a cobrança em face do responsável.

Neste sentido, assim dispõe Hugo de Brito Machado em sua obra “Curso de Direito Tributário”, 26ª edição, pág. 169:

*“Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n.º 1.736/79; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem*



condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.

Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente."

No mesmo sentido acima esposado assim já decidiu o E. STJ:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. SISTEMÁTICA DO ART. 135 DO CTN. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. NÃO-CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, NEM EM TESE, DE SITUAÇÃO QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS.

(...)

3. Para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio-gerente na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado.

4. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios (EResp 374139/RS, Primeira Seção, Min. Castro Meira, DJ de 28.02.2005).

5. Recurso especial a que se nega provimento." (Resp n.º 833.621/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, DJ em 03/08/2006)(g/n)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:

SÓCIO-GERENTE (ART. 135, III, DO CTN).

1. O sócio-gerente de sociedade limitada responde subsidiária e subjetivamente pelo débito da sociedade, se ela ainda não se extinguiu.

2. O artigo 135, III, do CTN, não é impositivo e a jurisprudência do STJ, após controvérsia, vem se inclinando pela predominância da responsabilidade subjetiva.

3. Recurso especial improvido." (Resp n.º 135.091/PR, Ministra Eliana Calmon, DJ em 09/04/2001)(g/n)

Assim, pode-se concluir que a finalidade do artigo 135 do CTN é de garantir o adimplemento do débito fiscal, através da possibilidade de transferência da responsabilidade quanto ao crédito tributário do sujeito passivo direto a terceira pessoa (sócio-gerente e administrador), que passa a responder pela dívida. Contudo, isso deverá ocorrer apenas após esgotas as possibilidades de recebimento do crédito tributário do sujeito passivo direto, o que se dará na fase de cobrança judicial. Desta forma, resta evidente que a competência para cobrar o crédito tributário é de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em segundo lugar, a competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional para exigir dos responsáveis tributários o pagamento do débito encontra fundamento na possibilidade da cobrança realizada através da execução fiscal poder ser redirecionada a qualquer momento para atingir o patrimônio daqueles, sem que haja a prévia necessidade da inclusão de seus nomes no título executivo.

Quanto à desnecessidade de inclusão do nome do responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa assim já se manifestou o E. STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE DEVEDOR. NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. REQUISITOS (AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO CO-RESPONSÁVEL PELO DÉBITO TRIBUTÁRIO E DE DISCRIMINAÇÃO DA DÍVIDA). ART. 2º, § 5º, DA LEI 6.830/80. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. AFASTAMENTO.

**1 - Segundo remansosa jurisprudência desta Corte e do Colendo STF, a execução fiscal é proposta contra a pessoa jurídica, não sendo exigível fazer constar da CDA o nome dos co-responsáveis pelo débito tributário, os quais podem ser chamados supletivamente. Precedentes.**

(...)” (Resp n.º 271.584/PR, Ministro José Delgado, DJ em 05/02/2001) (g/n)

“TRIBUTARIO - EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA DE BENS - RESPONSABILIDADE DO SOCIO - ARTIGOS 135 E 136, CTN.

1. O SOCIO RESPONSÁVEL PELA ADMINISTRAÇÃO E GERENCIA DE SOCIEDADE LIMITADA, POR SUBSTITUIÇÃO, E OBJETIVAMENTE RESPONSÁVEL PELA DÍVIDA FISCAL, CONTEMPORÂNEA AO SEU GERENCIAMENTO OU ADMINISTRAÇÃO, CONSTITUINDO VIOLAÇÃO A LEI O NÃO RECOLHIMENTO DE DÍVIDA FISCAL REGULARMENTE CONSTITUIDA E INSCRITA. **NÃO EXCLUI A SUA RESPONSABILIDADE O FATO DO SEU NOME NÃO CONSTAR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.**

2. MULTIPLICIDADE DE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS (STF/STJ).

3. RECURSO PROVIDO.” (Resp n.º 33.731/MG, Ministro Milton Luiz Pereira, DJ em 06/03/95) (g/n)

De acordo com o entendimento acima esposado, resta claro que na esfera judicial é pacificamente aceita a inclusão dos responsáveis tributários em qualquer fase da execução fiscal, mesmo que não tenham figurado na respectiva Certidão de Dívida Ativa.

Ademais, nem se alegue que o fato de não ter havido procedimento administrativo contra o responsável e nem ter se extraído Certidão de Dívida Ativa contra ele poderia ensejar a nulidade do lançamento. Isto porque, o CPC que é aplicado subsidiariamente

às questões de direito tributário assim distinguiu as figuras do devedor e do responsável tributário para fins de sujeição passiva na demanda executiva:

*"Art. 568. São sujeitos passivos na execução:*

*I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;*

*(...)*

*V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria."*

Do dispositivo acima resta claro que se tratando do devedor principal, este deve necessariamente fazer parte do título executivo, porém, inexistente esta exigência em relação ao responsável tributário.

De acordo com todo o exposto, a competência para imputar a responsabilidade a terceiro e redirecionar a cobrança através da Execução Fiscal é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Por sua vez, a competência do Conselho de Contribuintes é para rever o ato administrativo de lançamento.

Como a imputação da responsabilidade não faz parte do lançamento, conclui-se que não seria da competência do Conselho de Contribuintes analisar o mérito da responsabilidade. Logo, a decisão do Conselho de Contribuintes não vincularia a Procuradoria da Fazenda Nacional e, diante disso, este órgão administrativo de julgamento estaria meramente opinando e decidindo em caráter precário a questão.

Ressalte-se que a PGFN, ao indicar os co-responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária na CDA, não está vinculada a qualquer termo de solidariedade elaborado pela fiscalização, podendo concluir pela responsabilização de acordo com as informações coletadas pelo agente fiscalizador durante o procedimento fiscal, bem como de acordo com o andamento da cobrança executiva.

Vale elucidar, entretanto, a imprescindível colaboração do agente fiscalizador que, no bojo do processo administrativo fiscal, deverá investigar e demonstrar através de provas e indícios a conduta ilícita dos sócios e administradores, pois é através deste trabalho que a PGFN conseguirá reunir os elementos factuais necessários para decidir pela co-responsabilidade ou não dos envolvidos, já que não tem contato direto com os fiscalizados.

Ultrapassada a questão de mérito relacionada à responsabilidade tributária, passo então à análise processual referente ao recurso interposto pelo responsável.

A Lei n.º 9.784/99, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assegura a todos os interessados no processo administrativo o direito ao contraditório e à ampla defesa, senão vejamos:

*"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." (g/n)*



*“Art. 9º. São legitimados como interessados no processo administrativo:*

*(...)*

*II – aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser tomada;*

*(...)”*

*“Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:*

*(...)*

*II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;*

*(...).”*

No caso em análise, diante da lavratura do “Termo de Solidariedade Passiva” pelo agente fiscalizatório em face do responsável tributário e da legitimidade deste para atuar como interessado no âmbito do processo administrativo fiscal, conheço do recurso voluntário por ele interposto, com fulcro no disposto nos artigos 2º e 9º, inciso II c/c 58 da Lei n.º 9.784/99.

Por seu turno, passo agora a análise da validade do “Termo de Solidariedade Passiva”.

Conforme toda a fundamentação acima aduzida, conclui-se que a competência para exigir dos responsáveis tributários o adimplemento do crédito do Fisco é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, no âmbito do processo judicial de cobrança.

Outrossim, o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal assim determina:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*(...)”*

Logo, pode-se concluir que o “Termo de Solidariedade Passiva” objetivando a imputação da responsabilidade a terceiro é nulo, vez que lavrado por autoridade incompetente, no caso, o agente fiscal, face à competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso interposto pela pessoa arrolada como responsável solidário, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das sessões, 16 de abril de 2.008.

JOÃO CARLOS DELIMA JUNIOR

