



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10850.002288/2004-31
Recurso n° 10.114.7730 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-00.988 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente DÉCIO CASTILHO AFONSO (responsável solidário de COMERCIAL CARNES E DERIVADOS VALENTIM GENTIL LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

PAF - SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA – DIREITO DE DEFESA - NECESSIDADE DE CONHECIMENTO DOS ARGUMENTOS NA FASE LITIGIOSA - É nula a decisão que deixa de apreciar os argumentos das impugnações dos responsáveis incluídos pela fiscalização no pólo passivo da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, por unanimidade de votos, em reconhecer a nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Câmara *a quo*, a fim de que seja conhecido o Recurso Voluntário do responsável solidário Décio Castilho Afonso e apreciado o seu mérito.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Alberto Pinto Souza Júnior, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Júnior, Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo responsável solidário, com base no artigo 32, inciso II, do antigo Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, em face do Acórdão nº 101-95.692, da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração, lavrado contra a empresa Comercial de Carnes e Derivados Valentim Ltda., exige IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 1998 e 2002, cuja ciência se deu em 14/10/2002. Houve o arbitramento do lucro no período compreendido entre o 3º trimestre de 1998 e o último trimestre de 2002, em razão da falta de apresentação de livros e documentos de sua escrituração. Ainda, houve a imposição de multa qualificada, em razão de o contribuinte não ter apresentado DIPJ's e/ou DCTF's durante o período fiscalizado.

Foram indicados como responsáveis os Srs. Sebastião Giacheto Ferreira e Décio Castilho Alonso, nos termos do artigo 124, I e art. 135, II do Código Tributário Nacional.

As impugnações apresentadas pelos responsáveis não foram conhecidas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, sob o fundamento de ser incabível a discussão da responsabilidade no processo administrativo fiscal. Houve, ainda, apresentação de impugnação da pessoa jurídica contribuinte sem identificação do subscritor. A autuada notificada para comprovar o subscritor da mesma, não atendeu, razão pela qual tal impugnação também não restou conhecida.

Sobrevieram, então, os Recursos Voluntários dos responsáveis Sebastião Giacheto Ferreira e Décio Castilho Alonso, bem como da autuada pessoa jurídica, tendo sido o Recurso desta última considerado intempestivo. O acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, não conheceu dos recursos, nos termos da seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS: RESPONSABILIDADE - Incabível discutir-se responsabilidade solidária no processo administrativo fiscal, pois tal questão está adstrita à fase de cobrança do crédito tributário.

PEREMPÇÃO - Não se conhece do recurso apresentado após o decurso do prazo legal. Recursos não conhecidos.

Às fls. 2.172 e 2.173, consta o AR, em que os sujeitos passivos Décio Castilho Alonso e Sebastião Giacheto Ferreira foram intimados do referido acórdão. Entretanto, apenas o responsável Décio Castilho Alonso apresentou Recurso Especial, no qual traz como paradigma o Acórdão nº 107-08.374, que entendeu ser nula a decisão que deixa de apreciar os argumentos das impugnações postas por contribuintes incluídos pela fiscalização no pólo passivo da obrigação tributária. Alega, ainda, que houve limitação ao exercício do direito de defesa, bem como que houve confusão entre a responsabilidade solidária e a responsabilidade subsidiária, requerendo, por fim, seja reconhecida a nulidade da decisão de primeira instância.

O Despacho de fls. 2.212/2.213 deu seguimento ao Recurso do responsável. A Fazenda Nacional apresentou Contra-razões, alegando que apenas no momento da cobrança do crédito judicialmente é que se discutirá a procedência da responsabilidade solidária.

Processo nº 10850.002288/2004-31
Acórdão n.º **9101-00.988**

CSRF-T1
Fl. 3

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço.

O Recurso, interposto pelo responsável solidário, requer a anulação do acórdão de primeira instância, uma vez que não restou conhecida sua impugnação. O fundamento do acórdão recorrido é no sentido de ser incabível a discussão sobre a responsabilidade solidária na instância administrativa. Alega o Recorrente violação ao direito de defesa, apontando acórdão paradigma que reputou nula a decisão que não permitiu contraditório dos responsáveis no processo administrativo.

Desta forma, não se trata de decidir, *in casu*, se procedente ou não a responsabilidade imputada ao Recorrente, mas se cabível tal discussão no âmbito administrativo.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, LIV, assegurou aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, tanto no processo judicial quanto no processo administrativo. Verifica-se que tais direitos devem ser assegurados a todos os litigantes, razão pela qual, se o sujeito passivo indicado como responsável também é parte da lide, e dela poderá sofrer diversas consequências danosas, ao responsável também deve ser dada a oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez Lopes (*Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª Edição, 2010*) apontam as razões para assegurar o direito de defesa ao responsável no processo administrativo:

“Em que pese haver a possibilidade de defesa judicial pela via dos embargos à execução, o responsável inscrito na dívida ativa figurará, até que lhe seja oferecida a possibilidade da interposição dos referidos embargos, como inadimplente, arcando com todas as consequências danosas advindas desse fato (v.g., inscrição no Cadin, impossibilidade de obter certidão negativa).”

Assim, incluído como responsável tributário no auto de infração ou em termo de responsabilidade à parte, espera-se que o interessado possa sempre se defender contra o lançamento no âmbito do contencioso administrativo. Em substância, trata-se de dar plea atuação ao princípio constitucional que garante o direito de defesa, não só no trâmite do processo judicial, mas também na precedente fase administrativa.”

Seguindo tal orientação, diversos são os acórdãos deste Conselho em que se reconhece o direito de defesa do responsável solidário, *verbis*:

“Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - NECESSIDADE DE APRECIÇÃO - Carece de respaldo legal a decisão de primeira instância que deixa de conhecer impugnações interpostas por sujeitos passivos solidários com base no argumento de que o acórdão prolatado em segundo grau é inexecutível. O responsável tributário que ingressa na relação jurídico-tributária como sujeito passivo indireto, poderá dela ser excluído se assim entender as autoridades competentes para apreciar as suas razões. Não conhecer os argumentos

expendidos pelos indicados no autos para compor o pólo passivo da obrigação tributária constitui, à evidência, cerceamento do direito de defesa. (Acórdão 105-17372, sessão de 18/12/2008)”

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A SÓCIO PESSOA FÍSICA E A TERCEIROS - NECESSIDADE DE CONHECIMENTO DOS ARGUMENTOS NA FASE LITIGIOSA ADMINISTRATIVA - É nula a decisão de primeiro grau que deixa de apreciar os argumentos das impugnações postas por contribuintes incluídos pela fiscalização no pólo passivo da obrigação tributária. (Acórdão nº 107-08.374, sessão de 07/12/2005)”

“PAF. NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa. Preliminar de nulidade acolhida. (Acórdão CSRF/03-05.559, sessão de 12/11/2007)”

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. DIREITO À IMPUGNAÇÃO. NECESSIDADE DE CONHECIMENTO PELA DRJ. Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento deve identificar os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, incluindo, quando possível, além do contribuinte o responsável tributário referido no inc. II do art. 121 do mesmo Código. Efetuado o lançamento contra o contribuinte e o responsável tributário, ambos têm direito à impugnação. Apresentada a impugnação em tempo hábil pelo responsável tributário, mas não sendo conhecida pela primeira instância, o processo deve ser anulado desde a decisão recorrida para que outra seja proferida, com análise dos argumentos de defesa de todos os sujeitos passivos impugnantes. Embargos acolhidos. (Acórdão nº 203-12.647, sessão de 12/12/2007)”

A discussão acerca da responsabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal se faz ainda mais necessária frente à prerrogativa da Fazenda Pública de redirecionar a execução fiscal para terceiro, responsável solidário.

O entendimento já pacificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a inclusão de sócio na Certidão de Dívida Ativa, em razão da presunção de legalidade do ato administrativo, inverte o ônus da prova, cabendo, portanto, ao sujeito passivo comprovar que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social). Nesse sentido o julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.104.900/ES, (Primeira Seção do STJ, Rel. Ministra Denise Arruda, DJe 1º/4/2009, sob o regime do artigo 543-C do CPC), foi no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir sócio da empresa executada, desde que o seu nome conste da CDA.

Assim, considerando que a inscrição em dívida ativa pressupõe a liquidez e certeza do crédito, inclusive em relação ao nome do devedor e de eventuais co-devedores

responsáveis; considerando ser o lançamento atividade vinculada, que inclui a identificação do sujeito passivo, incluindo a identificação de responsável solidário; considerando que a indicação de responsável solidário por meio do lançamento deve estar acompanhada de provas, é certo que no âmbito administrativo deve ser possibilitada a discussão quanto ao vínculo de responsabilidade, garantindo-se o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Nesse sentido é o voto do Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima no acórdão CSRF/01-05543, sessão de 19/06/2006:

Primeiramente, cumpre examinar a legitimidade processual dos responsáveis solidários para atuar no processo administrativo fiscal. Essas pessoas sofreram a imputação da responsabilidade solidária pela fiscalização por débitos de empresa individual com fundamento no interesse comum na situação que constitui o fato gerador (art. 124, I, do CTN) e, se mantida a exigência, os acusados seriam incluídos na certidão de dívida ativa, título que goza de liquidez e certeza e permite a cobrança do crédito tributário em Juízo.

O efeito prático da presunção de certeza e liquidez estabelecida em lei é inverter o ônus da prova; invocando-a, a autoridade administrativa fica dispensada de provar a existência do crédito tributário que a lei presume — cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se relativa), provar o fato presumido não existir no caso / . Na cobrança executiva, não há lugar para discussões sobre o mérito da pretensão do fisco ao crédito tributário, incluindo-se as questões relativas à sujeição passiva. Como observa Paulo Cesar Conrado, no processo de execução, o Estado-juiz parte do "direito material tributário já dito".² Como regra, a legitimidade passiva processual, ou seja, a legitimidade para se defender da imposição fiscal, decorre da própria sujeição passiva na relação jurídica material. Nesse aspecto, verifica-se que a fiscalização atribuiu a determinadas pessoas a responsabilidade pelo pagamento do tributo com fundamento em sua participação no fato jurídico tributário ou em função de seu vínculo com o realizador desse fato.

Humberto Theodoro Júnior observa que o procedimento previsto na Lei de Execução Fiscal não se destina ao acertamento da relação creditícia entre o Fisco e o contribuinte, mas apenas se volta para a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito ao credor (artigo 646, CPC). Segundo ele, o acertamento é fato que precede à execução e consolida-se no título executivo. Por isto, no processo executivo, não há lugar para discussões e definições de situações controvertidas ou incertas no plano jurídico. ³ A imputação de responsabilidade pelo auditor fiscal e a, posterior, inclusão do acusado na CDA resultam, sem dúvida, conseqüências gravosas na esfera de direitos do contribuinte. O responsável se vê diante de uma demanda judicial expropriatória de seu patrimônio com fulcro na exigência de tributo e respectivos acréscimos legais. Essa ação executiva vem acompanhada por prova plena, qualificada pela presunção de

certeza e liquidez, cuja origem está lastreada em prévio processo administrativo fiscal.

Em que pese haver a possibilidade de defesa judicial pela via dos embargos a execução, o responsável inscrito na dívida ativa figurará, até que lhe seja oferecida a possibilidade da interposição dos referidos embargos, como inadimplente, arcando com todas as conseqüências danosas advindas desse fato (v.g., inscrição no CADIN, impossibilidade de obter certidão negativa).

Assim, incluído como responsável tributário no auto de infração ou em termo de responsabilidade à parte, deve-se assegurar o direito de defesa administrativo do interessado quanto a tal imputação. A Suprema Corte tem reafirmado sua posição firme de que "não se pode desconhecer que o Estado, em tema de restrição à esfera jurídica de qualquer cidadão ou entidade, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois - cabe enfatizar - o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida imposta pelo Poder Público, de que resultem conseqüências gravosas no plano dos direitos e garantias individuais, exige a fiel observância do princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV e LV)". A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sustenta a essencialidade desse princípio, "nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos." (grifei) 4 Dessa perspectiva não se afastou a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. O art. 2º desse diploma legal determina, expressamente, que a Administração Pública obedecerá aos princípios da ampla defesa e do contraditório. O parágrafo único desse dispositivo estabelece que nos processos administrativos sejam observados, dentre outros, os critérios de "observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados" (inciso VIII) e de "garantia dos direitos à comunicação" (inciso X).

Além disso, a Lei nº 9.784, de 1999, em várias passagens, resguarda o direito à informação aos acusados (art. 28) 6 e a interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio (art. 2º, parágrafo único, inciso X)6. A propósito, ensina a eminente Professora Ada Pellegrini Grinover:

"litigantes existem sempre que, num procedimento qualquer, surja um conflito de interesses. Não é preciso que o conflito seja qualificado pela pretensão resistida, pois neste caso surgirão a lide e o processo jurisdicional. Basta que os partícipes do processo administrativo se antepõem face a face, numa posição contraposta. Litígio equivale à controvérsia, a contenda, e não a lide. Pode haver litigantes — e os há — sem acusação

alguma, em qualquer lide." 7 Com efeito, o inciso II do artigo 90 e 58 da Lei nº 9.784/99, lei geral do processo administrativo, incluem também, entre os legitimados para atuar no processo administrativo, "aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direito ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada". A legitimação do terceiro se configura quando a solução que se dará à lide deve influir em outra relação jurídica de direito material em que ele faz parte como sujeito passivo, como é o caso da atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum. A ausência de dispositivo específico disciplinando a matéria no Decreto nº 70.235/72 leva a concluir que esta norma geral aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Cientificados da imputação de responsabilidade solidária pela fiscalização, nasce o direito ao acusado de ver suas alegações apreciadas pela Câmara Recorrida por força do que dispõe a Lei nº 9.784, de 1999, e o art. 50, VII, do texto constitucional.

Firmado esse entendimento, passo a examinar a ilegitimidade passiva alegada pela decisão da turma julgadora de primeira instância.

Nesse sentido, cabe observar o lançamento fiscal ter fundamento em interposição fictícia de pessoas, em que a pessoa jurídica realizou negócios jurídicos em seu nome apenas para ocultar os reais beneficiários dos rendimentos e que normalmente figurariam no pólo passivo da obrigação tributária. Segundo a fiscalização, a imputação os rendimentos foi realizada as pessoas que efetivamente praticaram o fato jurídico tributário, reunido em sociedade de fato ou comum.

Essa, aliás, é a regra inscrita na Lei nº 9.430/96, art. 42, § 5º, que determina que, no caso de interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito bancário, como a seguir transcrito:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 5o Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002."

Como no caso em comento, a acusação trouxe evidências relativas à existência vários beneficiários da omissão de receita,

organizados sobre a gerência do principal interessado, impõe a fiscalização a solidariedade por força do interesse comum demonstrado pelo conjunto de pessoas (sociedade de fato). Como na solidariedade não há benefício de ordem, a exigência fiscal recai sobre todos os integrantes dessa sociedade de fato, arrolados no lançamento, podendo o fisco em fase de cobrança eleger, entre os devedores solidários, aqueles que irão responder, em parte ou integralmente, pela dívida.

Não vislumbro também a possibilidade de tal imputação de responsabilidade por solidariedade ser realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, posteriormente, na fase de cobrança, como sustenta a decisão de primeiro grau. Neste processo, não estamos diante de hipótese de responsabilidade por substituição ou transferência a ensejar o redirecionamento da cobrança em razão de fato superveniente ocorrido após a inscrição em Dívida Ativa v.g., impossibilidade de cobrança do contribuinte — art. 134, atuação dos sócios com excesso de poder ou infração à lei — art. 135, evento sucessório — art 131/132/133).

A identificação dos sujeitos passivos já era passível de conhecimento pelos agentes fiscais por ocasião da lavratura do auto de infração, pois a pluralidade de pessoas que compõe o pólo passivo da obrigação tributária, já pertencia à relação jurídica desde a ocorrência do fato jurídico tributário. O lançamento fiscal que traz os devedores solidários apenas explicita tal fato. Nesse caso, não é admissível qualquer inovação no lançamento de ofício para inclusão de novas pessoas no pólo passivo da obrigação tributária após transcorrido o prazo decadencial previsto no 173 do Código Tributário Nacional.

Dado o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e determinar o retorno à DRJ competente para apreciação das questões apresentadas pelos interessados (responsável principal e solidário) na impugnação ao lançamento.

Ademais, as decisões com preterição do direito de defesa são nulas, conforme dispõe o artigo 59, II, do Decreto-lei nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Além do Decreto nº 70.235/72 (que dispõe especificamente sobre o processo administrativo fiscal), de se observar também, ainda que de forma subsidiária, o disposto na norma geral do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99), que garante a participação, inclusive com a possibilidade de produção de provas, daqueles que têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão. Esse é o teor dos mencionados dispositivos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Art. 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 adotada;

[...]

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

[...]

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

Por fim, cumpre citar a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, que estabelece os procedimentos a serem observados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, garantindo direito de defesa para todos os autuados como responsáveis, *verbis*:

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Art. 8º Na hipótese de diligência ou de perícia, de que trata o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, todos os autuados que impugnaram ou recorreram do crédito tributário serão cientificados do resultado, sendo-lhes concedido prazo para manifestação.

Por todo o exposto e considerando que a solidariedade foi imputada no lançamento, bem como que o Recorrente impugnou e recorreu, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do responsável Décio Castilho Afonso, para reconhecer a nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos, a fim de que seja conhecido seu Recurso Voluntário e apreciado o mérito.

Processo nº 10850.002288/2004-31
Acórdão n.º **9101-00.988**

CSRF-T1
Fl. 11

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Relatora.