



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

Processo nº 13603.720077/2006-56
Recurso nº 161.582 Voluntário
Matéria MULTA POR ATRASO DIPJ
Acórdão nº 101-96.739
Sessão de 28 de maio de 2008
Recorrente DISTRIBUIDORA PEQUI LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM JUIZ DE FORA - MG

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. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato.

MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DIPJ. A falta de entrega da DIPJ implica na aplicação de multa de ofício prevista no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.051/2004.

MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DIPJ – BASE DE CÁLCULO. No caso de ausência da entrega da DIPJ, por não ser conhecido o valor do imposto de renda devido, a multa a ser aplicada é a multa mínima prevista no parágrafo 3º do artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.051/2004.

MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DIPJ E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO. É possível a aplicação concomitante das duas penalidades tendo em vista terem supedâneo em infrações e em dispositivos legais distintos. Duas infrações, duas penalidades.

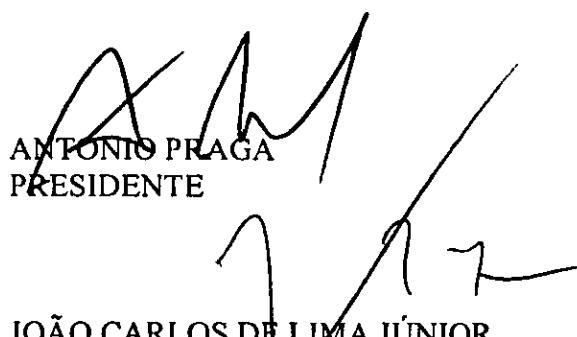
Vistos, relatados e discutidos os presentes.

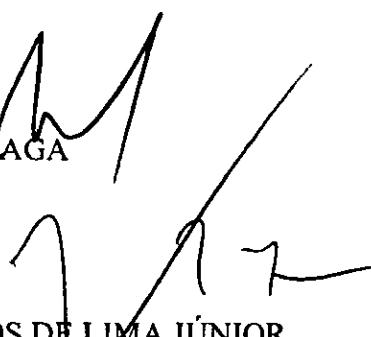
✓

X

D

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER dos recursos interpostos pelas pessoas arroladas como responsáveis solidários, 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 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, vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior nessa parte. No que concerne as demais matérias, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir as penalidades ao valor mínimo por declaração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e VALMIR SANDRI.

Relatório

DISTRIBUIDORA PEQUI LTDA.., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ em Juiz de Fora - MG nº 16.759, de 26 de julho de 2007, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração pela aplicação da multa de ofício pela omissão atraso na entrega das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004.

O sujeito passivo foi intimado e re-intimado a proceder a entrega das DIPJ dos anos-calendário de 2002 a 2004, não o fazendo. Assim, foram constituídas as multas por



omissão na entrega daquelas DIPJ calculadas a partir do IRPJ devido, apurado pela fiscalização em virtude da ação fiscal que tramita nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13603.720076/2006-10, conforme “Demonstrativo de Multas por Falta de Entrega da DIPJ” (fls. 11).

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 36 a 47), em que são arrolados como responsáveis, solidária e pessoalmente, pelo crédito tributário lançado de ofício: Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho, Vanei Afonso de Souza, Wanderlei Cardoso de Souza e Rogério Luiz Bicalho. Tais Termos foram lavrados com base nos artigos 124, I, e 135 do Código Tributário Nacional.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 18 de dezembro de 2006, a autuada insurgiu-se contra tais exigências, tendo apresentado impugnação (fls. 50/60) em 18 de janeiro de 2007, em que apresentou como seguintes razões de defesa:

1. a ausência de lei em sentido restrito fixando penalidade pela não entrega da DIPJ;
2. a abusividade das multas aplicadas;
3. a impossibilidade de cumulação da multa com aquela aplicada no lançamento de ofício de IRPJ.

As pessoas físicas arroladas na autuação, na condição de responsáveis pelo crédito tributário também apresentaram impugnações (fls. 69 a 232), nas quais, além de contestarem a aplicação da multa, pedem a exclusão de suas responsabilidades tributárias.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 16.759/2007 julgando procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa: Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 MULTA. DIPJ. ATRASO OU FALTA DE ENTREGA. Constatado o atraso na apresentação da DIPJ ou a falta da entrega da declaração, quando o contribuinte foi devidamente intimado, é legítimo o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lançamento Procedente.

O referido acórdão concluiu por manter o lançamento pelas seguintes razões de decidir:

1. em relação à multa aplicada:

X

NK

- a. que ao contrário do argumentado pela impugnante, a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, notadamente pelo atraso ou falta de entrega da DIPJ, foi estabelecida pela Lei nº 10.426/2002, com as alterações da Lei nº 11.051/2004, não havendo qualquer mácula ao Princípio da Legalidade.
 - b. Quanto ao argumento da impossibilidade de cumulação das penalidades, afirma que multa que consta do processo 13603.720076/2006-10 (IRPJ e reflexos) decorre de falta de pagamentos de tributos e contribuições, e que tal exigência tem motivação e enquadramento legal próprios, não se confundindo com a multa pelo descumprimento de obrigação acessória aplicada no lançamento em análise. São penalidades com fatos geradores completamente distintos (arts. 114 e 115 do CTN). Ressalte-se ainda que não existe vedação legal para o lançamento concomitante das referidas multas.
 - c. No que concerne à alegação de cobrança confiscatória e abusiva, não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais afastar a sua aplicação.
2. no tocante à responsabilização das pessoas físicas, faz longo arrazoado fático para ao final concluir que foi correta a sujeição passiva apontada pelos fiscais autuantes, conforme previsão dos artigos 124, I, e 135, II e III, do CTN.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10 de agosto de 2007, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo e as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários e/ou pessoais pelo crédito tributário apresentaram em 04 de setembro de 2007 o recurso voluntário de fls. 457/571, em que apresenta as seguintes razões de defesa:

1. quanto à multa de ofício pela omissão na entrega da DIPJ:
 - a. que a cumulação de aplicação da multa de ofício nos autos do PAF nº 13603.720076/2006-10 com aquela aplicada nos presentes autos equivale a duplicidade de penalidade, vez que a situação repreendida pelo Fisco é a mesma, qual seja a omissão pelo cumprimento da obrigação tributária.
 - b. que ambas penalidades têm a mesma base de cálculo: o imposto de renda devido nos anos-calendário de 2002 a 2004.
 - c. que a jurisprudência administrativa tem entendimento no sentido da impossibilidade da cumulação das penalidades.
2. quanto à responsabilização solidária e pessoal das pessoas físicas arroladas, faz longo arrazoado de fato e de direito com vistas à desconstituir o conteúdo dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.



 nr. 4

Voto Vencido

Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente a de ser reafirmado, no tocante ao questionamento acerca da responsabilidade solidária das pessoas físicas de Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho, Vanei Afonso de Souza, Wanderlei Cardoso de Souza e Rogério Luiz Bicalho, conforme consta dos Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 36/47) meu entendimento de que a identificação de responsável solidário pelo crédito tributário é de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão da administração pública encarregado da execução fiscal.

Neste sentido reproduzo o voto condutor de lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, nos autos do recurso voluntário nº 101 – 95.692, que não conheceu do recurso em que se discutia exclusivamente tal matéria.

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. Assim, o autuado pode questionar sua condição de sujeito passivo. Mas os senhores (...) não figuram como sujeitos passivos da obrigação. O sujeito passivo é a pessoa jurídica (...), e as duas pessoas físicas referidas foram apenas indicadas como co-responsáveis pelo pagamento do crédito. Diferente seria, por exemplo, se aqueles senhores figurassesem como sujeito passivo, na qualidade de interpostas pessoas.

(...)Está correta a decisão recorrida. De fato, o auto de infração (lançamento) tem por objetivo formalizar um título representativo do crédito tributário e, com isso, instrumentalizar a execução da dívida tributária pela administração. O crédito tributário lançado (após esgotado o processo administrativo, caso se instaure) pode ser inscrito em dívida ativa, e a certidão correspondente constitui-se em título executivo extrajudicial.

Segundo dispõe o § 5º do art. 2º da Lei 6.830, o Termo de Inscrição na Dívida Ativa deve conter, entre outras indicações, o nome do devedor e dos co-responsáveis.

Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, como órgão incumbido da inscrição do crédito na dívida ativa, indicar, na inscrição, os co-responsáveis. E para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, como aqueles constantes deste processo ("Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária"), bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos.

✓

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

Veja-se, a respeito, o que noticia o Informativo STJ nº 219,-23 a 27/08/2004:

"Execução fiscal. Redirecionamento. Sócio-gerente. Co-responsável. Na espécie, o nome do co-devedor (sócio-gerente) já estava indicado no título executivo (Certidão de Dívida Ativa - CDA) como co-responsável, o que autoriza desde logo, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução fiscal. Caso não constasse o nome na CDA, teria a Fazenda exequente ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que terá de ser de acordo com as situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária. Explicou ainda o Min. Relator que a indicação na CDA do responsável ou do co-responsável (Lei n. 6.830/1980, art. 2º, § 5º, I, e CTN, art. 202, I) confere-lhe a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma a existência da responsabilidade tributária, só há a presunção relativa (CTN, art. 204). A existência da responsabilidade tributária, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Precedentes citados do STF: RE 97.612-RJ, DJ 8/10/1982; do STJ: REsp 272.236-SC, DJ 25/6/2001, e REsp 278.741-SC, DJ 16/9/2002. REsp 545.080-MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 24/8/2004."

Assim, a apreciação de impugnações e recursos aos "Termos de Declaração de Sujeição Passiva Solidária" é inócua, pois qualquer que seja a decisão a respeito, compete exclusivamente à PFN ajuizar quanto à indicação dos co-responsáveis, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa.

Releva afirmar que, a despeito da Conselheira Sandra ter alterado fundamentadamente seu entendimento, os argumentos esposados por ela no excerto supra reproduzido, continuam balizando meu pensamento acerca do tema.

Levando em conta que os Conselhos de Contribuintes não têm competência para decidir se cabe ou não a responsabilização dos indicados pela fiscalização, porque esse juízo cabe à PFN por ser matéria afeta à execução fiscal, e, portanto, não faria coisa julgada perante a Fazenda Nacional, sendo a apreciação pela Câmara meramente opinativa, deixo de CONHEÇO dos recursos voluntários interpostos quanto a este tema.

No mérito, em relação à aplicação da multa pela omissão na entrega da DIPJ, entendo ser cabível a exigência. Senão vejamos.

O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 97, V, que a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

✓

(...)V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

O CTN estabelece ainda em seu artigo 113 que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Aquela tendo por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, esta tendo por objeto a prestação positiva ou negativa, de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Previu ainda que pelo simples fato de sua inobservância a obrigação acessória se converte em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Usando da autorização contida no inciso V do artigo 97, o legislador ordinário estabeleceu a omissão ou atraso na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas – DIPJ, acarretaria a aplicação da multa prevista no artigo 7º, I, limitando-se pelo mínimo definido em seu parágrafo 3º, da Lei nº 10.426/2002, com as alterações da Lei nº 11.051/2004:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004):

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

(...)§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Tendo o sujeito passivo sido intimado e re-intimado a proceder à entrega da DIPJ relativa aos anos-calendário de 2002 a 2004 e não o fazendo, incidiu na hipótese prevista nos dispositivos supra, impondo-se por consequência a aplicação da penalidade estabelecida.

No entanto, somente se pode verificar no inciso I do citado dispositivo o percentual de multa aplicado tem por base de cálculo o “imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ”. No caso de ausência de entrega da DIPJ, não é conhecida a base de cálculo estabelecida.

Não sendo conhecida a base de cálculo imponível, deve ser imposta a multa mínima prevista no inciso II do parágrafo 3º do referido dispositivo legal.

RTZ
7

Argumenta, ainda, a recorrente que a imposição de tal multa concomitantemente com a imposição daquela prevista no artigo 44, II e parágrafo 2º da Lei nº 9.430/1996, com nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, objeto do PAF nº 13603.720076/2006-10, é duplicidade de penalidade tendo por supedâneo o mesmo fato: a omissão do cumprimento de obrigação tributária. Argumenta ainda que a base de cálculo das duas exações é a mesma: o IRPJ devido.

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

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

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Observe-se que duas são as hipóteses que a lei quer proteger nos dois dispositivos supra citados. No primeiro: a entrega da DIPJ e, no segundo, o recolhimento do tributo devido. O sujeito passivo incorreu nas duas condutas que a lei procurou impedir. Infração a duas condutas tributárias distintas, impõe a cominação de duas penalidades tributárias, devidamente previstas em lei.

Correta, portanto, sobre este aspecto a aplicação da multa objeto destes autos.

Outro argumento diz respeito à impossibilidade de aplicação de duas penalidades que têm a mesma base de cálculo, no caso o imposto de renda devido. A aplicação do valor mínimo da multa, conforme visto acima, afasta tal argumento.

2/2
8

Pelo exposto, DEIXO DE CONHECER o recurso voluntário no tocante à responsabilização solidária e/ou pessoal de terceiros e, no mérito, DOU provimento PARCIAL ao recurso voluntário interposto, para reduzir a exigência à multa mínima por declaração.

Sala das Sessões, em 28 de maio de 2008

CAIO MARCOS CANDIDO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Redator Designado.

Com a devida vénia, ouso discordar do ilustre relator 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 inquisição 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


10

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 TRIBUTÁRIOA 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."

Por seu turno, o artigo 135 do CTN assim dispõe: "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.

✓ 11

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

 12

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 abrange 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) estariamos 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

RTS

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 nº 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 esgotadas 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 (AUSENCIA 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 RESPONSAVEL PELA ADMINISTRAÇÃO E GERENCIA DE SOCIEDADE LIMITADA, POR SUBSTITUIÇÃO, E OBJETIVAMENTE RESPONSAVEL PELA DIVIDA FISCAL, CONTEMPORANEA AO SEU GERENCIAMENTO OU ADMINISTRAÇÃO, CONSTITUINDO VIOLAÇÃO A LEI O NÃO RECOLHIMENTO DE DIVIDA FISCAL REGULARMENTE CONSTITUIDA E INSCRITA. NÃO EXCLUI A SUA RESPONSABILIDADE O FATO DO SEU NOME NÃO CONSTAR NA CERTIDÃO DE DIVIDA 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, inexiste 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 pelas pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários, 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, 28 de maio de 2.008.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR