



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
de 12	/ 11	/ 01
Rubrica		H

Processo : 13884.000017/91-21

Acórdão : 201-75.012

Recurso : 87.405

Sessão : 10 de julho de 2001

Recorrente : SOENA USINAGEM E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida : DRF em Taubaté - SP

PIS/FATURAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO - ESCRITURAÇÃO A MENOR DA RECEITA - FRAUDE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - APLICAÇÃO DO ART. 123 DO CTN. A norma que define a responsabilidade tributária, como o art. 135 do CTN, não tem caráter de norma tributária, mas norma punitiva. Trata-se de direito obrigacional, tomando caráter pessoal entre o sujeito passivo (a empresa, contribuinte do tributo) e o agente que praticou a infração à lei (*in casu*, o contador). Nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SOENA USINAGEM E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

Jorge Freire
Presidente

Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira, Luiza Helena Galante de Moraes, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.
cl/cf



Processo : 13884.000017/91-21

Acórdão : 201-75.012

Recurso : 87.405

Recorrente : SOENA USINAGEM E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada, conforme Auto de Infração de fls. 153, pela falta de recolhimento de PIS/FATURAMENTO em períodos de 1987 a 1990, incidente sobre receita bruta, tendo em conta a omissão de receitas. Foi enquadrada por infração ao art. 3º da Lei Complementar nº 07/70, arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.445/88, Decreto-Lei nº 2.449/88, e art. 11 da Lei nº 7.689/89.

Tempestivamente, após prorrogação de prazo, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 164/176, afirmando a ocorrência da fraude verificada, bem como a escrituração do faturamento a menor, porém, afirmando nada ter a empresa com os atos fraudulentos. Alega que as quantias para o pagamento do tributo eram entregues à empresa Sideral – Contabilidade e Advocacia, a quem imputa a fraude ocorrida, em conluio com funcionário do Banco Itaú. Tece comentários acerca do modo de autenticação das guias, e de como entende haver ocorrido a fraude. Alega, com fundamento nos arts. 135, II, e 137, III, *b*, e baseado em entendimentos da doutrina acerca dos dispositivos legais invocados, que não lhe pode ser atribuída a responsabilidade pela fraude, porque a incontroversa fraude teria sido levada a efeito por seu preposto (Sideral, por seu representante, Sr. Durval Durante), o qual provocou o não recolhimento correto do tributo. Afirma que, sendo realmente devidos os tributos, compromete-se a pagar o valor do principal, aduzindo que quaisquer acréscimos – multas, juros ou correção monetária – são de responsabilidade do preposto, a quem imputa a fraude. Requer a produção de provas, notadamente a pericial, e o apensamento aos autos do Processo nº 13884.000012/91-15.

Após juntada de cópia da informação fiscal prestada nos autos do Processo nº 13884.000013/91-70, com o mesmo fundamento fático deste, a Delegacia da Receita Federal em Taubaté – SP, às fls. 182/184, decidiu pela procedência do lançamento, sob o fundamento, em síntese, de que: *“do lançamento regularmente constituído contra o sujeito passivo, cujo mérito o próprio reconhece, não cabe a transferência de todo ou parte do valor exigido à responsabilidade do alegado preposto, ainda mais se tal tentativa sustenta-se apenas em meras suposições e indícios, desacompanhada de processo probatório de sua existência, regularmente constituído na espera própria.* Descarta o pedido de apensamento, por falta de



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

amparo legal, e também descarta a perícia solicitada, por afirmar que o resultado nela apurado não iria produzir efeitos sobre este feito, por não se estar em foro adequado para a discussão levantada. Aduz que o lançamento se constitui contra a empresa corretamente, e que não há previsão legal para que se reparta o lançamento efetivado. Diz que a defesa se sustenta meramente em indícios e suposições.

Em recurso voluntário, tempestivo, às fls. 187/197, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, alegando que houve negativa de vigência aos arts. 135 e 137 do CTN, bem como ao princípio constitucional da ampla defesa. Reafirma que todos os atos fraudulentos foram praticados pelo preposto da recorrente. Rebate os argumentos que indeferiram a produção da prova pericial, a qual teria o fito de comprovar a responsabilidade tributária dos prepostos. Remete-se aos arts. 121, 128, 135 e 137, todos do CTN. Alega que nada impede o lançamento contra aquele que se enquadra nos arts. 135 e 137 do mesmo diploma legal, o qual deixa de ser terceiro, e passa a ser sujeito passivo da obrigação tributária. Refere-se, também, aos arts. 108 e 142 do CTN, afirmando que é de exclusiva competência da autoridade o pronunciamento acerca da responsabilidade tributária. Requer a anulação do julgamento, ou, subsidiariamente, a baixa para a realização de perícia ou pronunciamento acerca da responsabilidade tributária, ou, ainda, a reforma da decisão com o lançamento efetuado contra os prepostos da recorrente. Posteriormente, foram juntadas diversas guias de DARFs pela recorrente.

Então, em 05/12/1994, o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, que, à época, detinha a competência para julgar esta matéria, converteu o julgamento do recurso em diligência, por entender ser essencial a realização de perícia. Assim, determinou sua baixa para que fossem juntadas cópias de todos os atos de instrução, especialmente perícia, do Processo nº 13884.000012/91-15 (que originou este), de mesmo suporte fático.

Realizada a diligência, foram juntadas cópias dos autos do referido processo e referentes ao Processo nº 13883.000156/91-19, lavrado contra o Banco Itaú, relativo à fraude referente à omissão de repasses de valores de inúmeros DARFs, em nome da empresa ora recorrente.

Então, o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes resolveu, novamente, em 22/08/1996, converter o julgamento do recurso em diligência para que fossem confirmados os recolhimentos do Banco Itaú, em virtude de decisão proferida pelo Segundo Conselho de Contribuintes nos autos do referido processo, em que figura o aludido Banco, bem como fosse dada notícia acerca da decisão da Superintendência da Receita Federal na região, em face do pedido feito pelo Banco referido, e, ainda, fosse informado o andamento do inquérito policial instaurado contra o Sr. Durval Durante, apontado como autor das fraudes, e que é o pretenso



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

preposto da recorrente, a quem este imputa a realização da fraude que levou à lavratura do auto de infração aqui combatido.

Realizada a diligência, em parte, foram os autos redistribuídos a este Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

Observamos, inicialmente, que a determinação para que fossem confirmados os recolhimentos que dizia o Banco Itaú ter efetuado, feita pelo ilustre então Conselheiro da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando converteu o julgamento do recurso em diligência, não foi cumprida.

Com relação à segunda diligência proposta, para que se desse notícia da decisão da Superintendência da Receita Federal na região, em face do pedido feito pelo Banco Itaú, constatamos, pelo Expediente de fls. 321, que a penalidade de suspensão temporária da rede arrecadadora foi efetivamente imposta à agência 341/0191 do Banco Itaú S.A.

Em atenção à informação solicitada, também na conversão em diligência, de qual o andamento do inquérito policial noticiado às fls. 313 dos autos, onde o Sr. Durval Durante é apontado como autor das fraudes, observamos que, conforme cópia, às fls. 320, da Certidão do Cartório do 4º Ofício Criminal, foi informada qual era a sua situação em 22/12/1997.

Em que pese o zelo dos nobres julgadores que atuaram neste feito, a diligência realizada pouco acrescenta à solução do problema, eis que o cerne da questão reside em identificar se há responsabilidade tributária de terceiro, ou se somente sujeição passiva.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (grifamos)

Pontifica Luís Cesar Souza de Queiroz, analisando a fundo a norma impositiva de imposto, que o sujeito passivo da relação jurídico-formal prescrita pela norma é informado pelo *critério pessoal passivo*. Assim, dele observamos que:

*“- critério pessoal passivo é o que informa os sinais necessários para identificar o sujeito de direito da relação jurídico-tributária, denominado sujeito passivo, que está obrigado (modal obrigatório – “o”) a entregar (conduta modalizada – “p”) certa quantia em dinheiro, equivalente à parte (aliquota) da riqueza (base de cálculo) de que é titular, a outro sujeito de direito (sujeito ativo)”.*¹

Costuma-se falar em contribuinte, responsável e substituto tributário. O inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN estabelece definição de responsável (que legalmente se confunde, às vezes, com o substituto). Com efeito, o crédito tributário pode ser responsabilizado, nos termos da legislação, a terceira pessoa. Estabelece o Código Tributário Nacional:

“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.”

Tratando deste artigo, o Eminentíssimo Juiz Federal Leandro Paulsen, citando o doutrinador Ives Gandra da Silva Martins, leciona que:

*“... esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada ‘de forma expressa’.”*²

¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 179.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 2, p. 215/216. in: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2000. p. 460.



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

Professa o professor Luis Cezar Souza de Queiroz, ressaltando a diferença entre contribuinte e responsável:

“... o contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva de imposto; se o sujeito passivo for outro (responsável ou substituto, p. ex.), a norma terá necessariamente natureza diversa da tributária.

No caso do responsável é exatamente isso que ocorre. A norma, cujo critério pessoal passivo do conseqüente informa os traços para identificar o responsável (que somente exsurge no âmbito de uma relação jurídica), não tem natureza de norma impositiva de imposto, nem mesmo natureza impositiva tributária.”³

No mesmo capítulo, o próprio CTN já atribui a responsabilidade tributária nos casos de infração a lei, como pretende a recorrente. Dispõe o 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.

(...)

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

³ QUEIROZ, op. cit, p. 185.



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;**
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.” (grifamos)

Segundo o culto doutrinador Queiroz, este caso de responsabilidade – que pretende a recorrente, no caso de infração à lei – decorre do disposto em norma primária de natureza punitiva. A aplicação dessa responsabilidade seria, na lição de Valério, uma atenuação do princípio da objetividade, porque:

“... quando se diz que é pessoal a responsabilidade do agente quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico dos (...) mandatários, prepostos, empregados, (...), que, exercendo atividade dolosa em proveito próprio venham a dar causa a infrações fiscais pelas quais, de outro modo, responderiam as vítimas do dolo e não os seus autores intelectuais, busca-se evitar aplicações excessivas do princípio geral da objetividade”.⁴

Entretanto, não é tão simples a aplicação destes dispositivos legais. O princípio do contraditório e da ampla defesa são, indubitavelmente aplicáveis ao processo administrativo. E, em respeito ao princípio da verdade material, sendo o caso, deve a administração tributária possibilitar a realização de perícia para a verificação de elemento essencial para a análise do caso concreto.

Entretanto, na situação em foco, a aferição de quem efetivamente realizou a fraude não irá alterar a sujeição passiva da empresa ora recorrente. Isto porque, ainda que comprovada a fraude do escritório de contabilidade, preposto da contribuinte, continua esta,

⁴ VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário, Parte Geral**. 10 ed.. Ed. Sulina, 1991, p. 88. in PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2000. p. 481.



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

perante o Fisco, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária, sofrendo as consequências do não recolhimento do tributo.

Com efeito, estabelece o art. 123 do Código Tributário Nacional:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” (grifamos)

Seus prepostos serão pessoalmente responsáveis, caso comprovada a fraude, como determina o CTN. Porém, serão responsáveis pessoalmente perante o sujeito passivo. **Este terá, então, ação de regresso para cobrar o que pagou.**

A norma que define a responsabilidade tributária, como o art. 135 do CTN, não tem caráter de norma tributária, mas norma punitiva. Trata-se de direito obrigacional, tomando caráter pessoal entre o sujeito passivo (a empresa, contribuinte do tributo) e o agente que praticou a infração à lei (*in casu*, o contador).

Ademais, a contribuinte agiu com culpa, elegendo mal a pessoa que cuidaria do recolhimento dos tributos dos quais era sujeito passivo. Não se pode retirar a objetividade da sujeição passiva tributária da contribuinte nesse caso.

Em caso semelhante, o Egrégio TRF da 1ª Região, por sua 4ª Turma, Relatora a ilustre Juíza Eliana Calmon, julgando a AC nº 95.01.20114-7/DF (DJU, II, de 23/11/1995), assim ementou:

“Administrativo – Responsabilidade Fiscal – Falha do Preposto.

1. Cabe ao patrão a responsabilidade civil e penal pelos erros e falhas do serviço, motivada por ato de prepostos.

2. Recurso improvido.” (grifamos).

Também o Egrégio TRF da 1ª Região, ao julgar a AC nº 01212293-MG, 3ª T, Relator o eminente Juiz Conv. Luiz Airton de Carvalho (DJU de 04.02.2000), entendeu que:

“TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O DOCUMENTO NÃO ANEXADO É DESNECESSÁRIO PARA O DESLINDE DO PROCESSO – A EMPRESA É RESPONSÁVEL, COMO



Processo : 13884.000017/91-21
Acórdão : 201-75.012
Recurso : 87.405

SUJEITO PASSIVO, POR INFRAÇÕES À LEI TRIBUTÁRIA COMETIDAS PELOS SEUS EMPREGADOS – ERRO IN PROCEDENDO NÃO ILIDE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – APELAÇÃO DESPROVIDA – 1. Não existe cerceamento de defesa se o documento que a parte pretendia anexar aos autos é desnecessário para a solução do litígio. 2. A empresa é responsável, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, por possíveis erros in procedendo de seus empregados e a existência desse tipo de erro não ilide a obrigação tributária, decorrente de infração às normas do congelamento de preços. 3. Comprovada a infração às normas de congelamento de preços, cuja responsabilidade é objetiva, independente da intenção ou erro do agente, preposto ou empregado (art. 136 do CTN), devida a multa imposta por lei. 4. Apelação desprovida.” (grifamos)

O Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, por sua Terceira Câmara, julgando o Recurso Voluntário nº 120.391, Processo nº 11075.000435/98-84, Acórdão nº 303-29.278, deu-lhe provimento para excluir a multa aplicada, mas importante foi sua consideração a respeito da responsabilidade, como observamos:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

A responsabilidade pela adimplência da obrigação principal é exclusiva do sujeito passivo, sendo irrelevante, para caracterização da omissão punível, a ocorrência de ato ilícito de preposto, estranho à relação jurídica tributária.

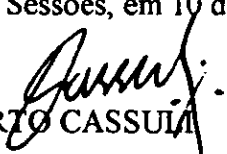
Os elementos que compõem os autos não caracterizam evidente intuito de fraude por parte da recorrente, sendo assim incabível o agravamento da multa de ofício.

Recurso voluntário provido parcialmente.” (grifamos)

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, declarando **PROCEDENTE O LANÇAMENTO**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


GILBERTO CASSULA