



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

**Processo nº** 13971.000632/2007-12  
**Recurso nº** 165.078 Voluntário  
**Matéria** IRRF. Fatos geradores: 2001 a 2003  
**Acórdão nº** 101-97.108  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** CIPAC - Centro de Imunopatologia, Anatomia Patológica e Citopatologia S/C Ltda.  
**Recorrida** 3ª Turma/DRJ no Rio de Janeiro - RJ. I

**Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte**

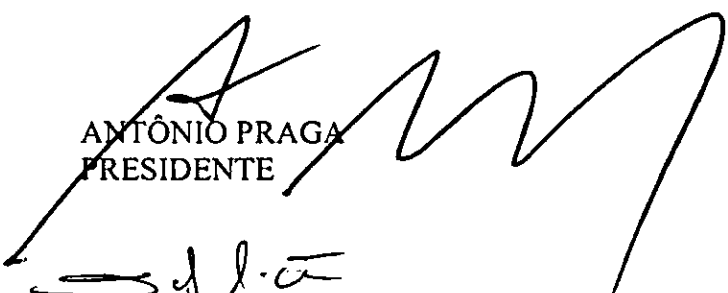
Anos-calendário 2001 a 2003

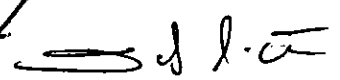
**Ementa:** SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS ARROLADOS.- Tendo a Câmara decidido que o recurso do terceiro arrolado como responsável solidário deve ser apreciado, restituem-se os autos à instância *a quo* para apreciar sua impugnação.

Restituição à instância *a quo*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

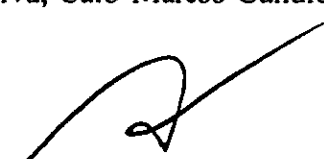
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DETERMINAR o retorno dos autos à 3a. Turma da DRJ no Rio de Janeiro para apreciar as razões de impugnação quanto a responsabilidade solidária, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTÔNIO PRAGA  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, Caio Marcos Cândido, João Carlos de



Lima Junior, Alexandre Lima Andrade da Fonte Filho e Antonio Praga (Presidente da Câmara).

## Relatório

O litígio gira em torno de auto de infração relativo a Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) referente aos anos calendário de 2001, 2002 e 2003, com imposição de multa de 150

A exigência resultou do mesmo procedimento em que foram apuradas irregularidades relativas ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS.

A fiscalização detectou que a contribuinte efetuava, mensalmente,, pagamentos expressivos a seus sócios, porém sem deixá-los transparecer em sua contabilidade. Ao contrário, tais pagamentos foram dissimulados em seus registros contábeis, às vezes omitidos pela contabilização irregular da conta caixa, ou disfarçados sob a forma de adiantamentos a fornecedores, sempre sem indicação dos beneficiários dos pagamentos, ou ainda sob a forma de mútuos.

O conjunto de operações irregulares detectadas culminou com a autuação da empresa, em virtude de pagamentos sem causa comprovada a seus sócios, com a conseqüente autuação de IRRF. Tais pagamentos sem causa, segundo a fiscalização, foram representados por :

a) Valores relacionados a pagamentos efetuados aos sócios, através de repasses de recursos provenientes da Unimed, conforme descrito no título 5 do Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal. Valores expressos na tabela 7

b) Valores relacionados a pagamentos efetuados aos sócios, dissimulados na forma de adiantamentos para fornecedores, conforme descrito no título 7.1 do Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal. Valores expressos na tabela 14.

c) Valores relacionados a pagamentos efetuados aos sócios, dissimulados na forma de concessão de mútuos, conforme descrito no título 8.3 do Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal. Valores expressos na tabela 20.

Através de Termo de Sujeição Passiva Solidária, fls. 765/769, foi atribuída responsabilidade solidária à LGL Assessoria Médica S/C Ltda.

Em impugnação tempestiva, a CIPAC suscitou a nulidade por vício material na elaboração do lançamento do IRRF, decadência, impossibilidade de ser enquadrada como sujeito passivo do IRRF.

Quanto ao mérito, aduziu que:

(a) Os valores da Tabela 1 não devem compor sua receita tributável, ainda que por equívoco contábil desta forma tenha procedido. A fiscalização não deveria somente excluir da conta Caixa os valores repassados pela Unimed, mas excluí-los, também, da receita tributável e efetuar o lançamento na pessoa dos sócios.

(b) Quanto dos pagamentos relacionados ao contrato de aquisição de software e da glosa das amortizações, uma vez identificados que os pagamentos foram direcionados aos sócios, não cabe a aplicação do art. 61 da Lei 8.981/1995. Se a fonte não faz a retenção, deve o beneficiário suportar o ônus do tributo. O contrato não pode ser desconsiderado.

(c) Considerando que não existiram os gastos com software e tampouco aqueles relativos aos recebimentos da Unimed, e ainda, tendo em conta os depósitos desconsiderados pela fiscalização, a reconstituição da Tabela 5 demonstra que, após os citados ajustes, não ocorre saldo credor de Caixa,

(d) Não procede a afirmação de que os valores da Tabela 16 se referem a depósitos bancários de origem não comprovada. Apresenta documentos que comprovam a origem dos referidos valores, e aguarda a entrega de documentos que serão juntados oportunamente.

(e) Apresenta documentos que permitem concluir pela verdadeira origem dos depósitos bancários a que se refere o item 8.1.

(f) Não cabe utilizar a presunção de omissão de receita com base em suprimentos de Caixa não comprovados, uma vez que a escrita regular faz prova a favor do comerciante.

(g) O simples fato de que a identificação do beneficiário não corresponde à conta da partida contábil não é razão suficiente para descaracterizar o pagamento dos valores da tabela 19, tidos como pagamento sem causa.

(h) A fiscalização não procurou identificar a efetiva origem dos depósitos bancários originários da conta Caixa. Tais depósitos têm como origem receitas contabilizadas (já tributadas) e ingressos de sócios para saldar débitos (tributados por ocasião da sua origem).

(i) Quanto às despesas glosadas, a nota fiscal pode ser substituída por recibo ou documento equivalente. As despesas são necessárias e co-relacionadas com suas atividades, os documentos apresentados são suficientes e as receitas sofreram retenção do IRRF e foram oferecidas à tributação pelas empresas prestadoras dos serviços.

(j) A multa de 150% é confiscatória e não pode ser aplicada, pois não houve comprovação da existência de fraude, que não pode ser presumida. A empresa sempre cooperou com a fiscalização.

(k) Os juros não podem ultrapassar o percentual de 12%.

A LGL, além de reprisar as alegações da CIPAC, alegou que, de acordo com o art. 133 do CTN, para que ocorra a solidariedade, é preciso que haja a aquisição do estabelecimento e a continuidade da exploração do negócio. No caso, ocorreu a continuidade dos negócios, mas não a aquisição do estabelecimento.

A Turma de Julgamento manteve integralmente o auto de infração e não analisou a imputação de responsabilidade solidária, ao fundamento que tal é de competência do órgão encarregado da execução.

As envolvidas (CIPAC e LGL) apresentaram recursos tempestivos, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório. 

## Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Constam dos autos recursos apresentados pela CIPAC e por LGL Assessoria Médica S/C Ltda., ambos tempestivos,.

### Recurso de LGL Assessoria Médica S/C Ltda.

A Turma de Julgamento não julgou a imputação de responsabilidade à LGL Assessoria Médica S/C Ltda., ao fundamento de que se trata de matéria de execução, de exclusiva competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

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

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

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

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

*Ao fundamentar minha posição, ponderei que o processo administrativo fiscal constitui uma fase de revisão interna, pela Administração, do ato do lançamento. Tem por objetivo analisar a legalidade do lançamento, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a penalidade aplicada, a fim de possibilitar a formalização de título para instrumentalizar a execução da dívida tributária. Com o lançamento definitivamente constituído (após sua revisão interna por meio do processo administrativo, se for o caso), fica definido o valor do crédito e o devedor. Definido o devedor e quantificada a obrigação, o crédito tributário lançado (depois de esgotado o processo administrativo, caso se instaure) pode ser inscrito em dívida ativa, e a certidão correspondente constitui-se em título executivo extrajudicial. A indicação dos co-responsáveis pelo pagamento, no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, e para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela*



*fiscalização, bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos.*

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

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

*Numa outra oportunidade mais recente, e depois de participar de um seminário sobre o tema, organizado pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal<sup>1</sup>, e no qual ouvi, do Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Pereira 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*

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

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

*pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária. Sujeito passivo é tratado no Capítulo IV, que compreende apenas os artigos 121 a 127.*

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

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

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

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

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

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

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

*A discussão, na via administrativa, quanto ao aspecto pessoal, cinge-se em definir se a pessoa indicada se caracteriza como contribuinte (atende os pressupostos pessoais previstos na regra matriz de*

*DF*

*incidência do tributo) ou responsável (atende os pressupostos da lei tributária que a definem como responsável).*

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

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

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

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

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

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

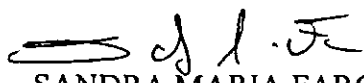


No caso presente, em nome e por LGL Assessoria Médica S/C Ltda. foi lavrado “Termo de Sujeição Passiva Solidária”, razão pela qual entendo tenha essa empresa o direito de se defender na esfera administrativa, e conheço do recurso.

Ocorre que a decisão *a quo* não se manifestou acerca da responsabilidade tributária, e a apreciação do recurso da responsabilizada independentemente de manifestação da DRJ, representa supressão de instância;

Assim, voto no sentido de determinar o retorno dos autos à 3ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, para apreciar das razões de impugnação da responsabilizada, no que se refere aos termos de responsabilidade solidária.

Sala das Sessões, DF, em 04 de fevereiro de 2009.

  
SANDRA MARIA FARONI

