



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000057/2008-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.399 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente CHURRASCARIA, PADARIA E MOTEL RODA VIVA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/10/2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INVENTARIANTES. INDICAÇÃO EM RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS - REPLEG. SÚMULA CARF N. 88.

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos -VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado na NFLD – DEBCAD n. 37.062.891-8 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições Previdenciárias da empresa (cota patronal), (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) e (iii) Contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE),

relativas às competências de 12.2004 a 10.2005, do que resultou na constituição do crédito tributário no montante total de R\$ 291.331,64, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros (fls. 2/16).

Verifica-se da leitura do *Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito* de fls. 44/50 que a autoridade fiscal dispôs, inicialmente, que, a partir das informações prestadas pela empresa através das GFIP's e de acordo com os recolhimentos constantes do "Sistema de Arrecadação", constatou a existência de divergências entre os valores apurados e os valores efetivamente recolhidos em GPS, sendo que os valores declarados em GFIP eram superiores aos valores efetivamente recolhidos.

A autoridade aduziu, ainda, que todos os recolhimentos efetuados pela empresa com código 2100 foram abatidos da presente autuação, conforme restou descrito nos relatórios RDA – Relatório de Documentos Apresentados e RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 22/24), bem assim que as competências de 13.2004, 11.2004 e 12.2005 não haviam sido analisadas, uma vez que a competência de 13.2004 já se encontrava com marca de débito no sistema AGUIA/CCORGFIP, enquanto as competências de 11 e 12.2005 tinha sido objeto de Débito Confessado.

Além disso, a autoridade também constatou, *in loco*, que a empresa não apresentava mais atividade e no respectivo local estava funcionado uma banca de jornais, de modo que o MPF e o TIAF haviam sido enviados aos respectivos corresponsáveis tais quais discriminados no *Relatório de Representante Legais - REPLEG* e no *Relatório de Vínculos* (fls. 32/34), que, a propósito, informaram sobre o litígio judicial que tinha por objeto a Dissolução/Liquidação da sociedade e que o Sr. Fernando Celso de Aquino Chad havia sido nomeado como liquidante através do respectivo *Termo de Compromisso de Liquidante* (fls. 62).

Os corresponsáveis da empresa tais quais discriminados no REPLEG e no Relatório de Vínculos foram devidamente intimados da autuação fiscal, mas apenas o Sr. Ângelo Antônio Perterutto apresentou Impugnação de fls. 88/108 em que alegou, em síntese, (i) que o entendimento da fiscalização no que diz com sua inclusão como corresponsável pelo débito era equivocado, já que tanto o processo de Liquidação já havia transitado em julgado quanto nunca havia feito parte do quadro societário da empresa e, por isso mesmo não poderia ser responsabilizado por débitos da empresa, de modo que a notificação fiscal se mostrava irregular, bem assim que (ii) que figurava na condição de representante do espólio e não como representante da empresa e, portanto, quem deveria suportar os débitos da empresa seria apenas o espólio, e, por fim, (iii) que a responsabilidade decorrente de sucessão abrangeria apenas os tributos e multas moratórias e não as multas punitivas, sendo que a notificação deveria ser anulada por ter englobado as multas punitivas.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 148/153, a 8ª Turma da DRJ de Campinas entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/10/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INVENTARIANTE. REPRESENTANTE LEGAL. MULTA MORATÓRIA.

O impugnante é apenas o representante legal do espólio de ex-sócio da empresa, sendo qualificado no Relatório de Representantes Legais como inventariante.

A multa moratória tem caráter irrelevável, e se fundamenta no art. 35 da Lei no 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/97, e demais normas descritas no anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD.

Lançamento Procedente.”

Na sequência, a Sra. Elisa Bisognini Tourais e os Srs. Ângelo Antônio Peterutto e José Luiz foram devidamente intimados da autuação fiscal em 11.08.2008, 12.08.2008 e 04.11.2008, respectivamente, conforme se pode verificar dos AR's juntados às fls. 162, 166 e 180, todavia, ainda que a fiscalização tenha confeccionado intimação em nome do Sr. Fernando Celso de Aquino (fls. 158 e 178), o qual, aliás, havia sido nomeado como liquidante da empresa, não há comprovação nestes autos em específico de que o liquidante da empresa tenha efetivamente recebido a respectiva intimação. A comprovação de que o Sr. Fernando foi devidamente intimado através da juntada do AR foi realizada nos autos do Processo 16.095.000058/2008-47, que tem por objeto as cobranças de contribuições previdenciárias as quais foram descontadas dos segurados empregados pela empresa e que não foram recolhidas.

A propósito, apenas o Sr. Ângelo Antônio Peterutto entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 186/202, protocolado em 27.08.2008, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Do cabimento da presente demanda:

- Que de acordo com o artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da Constituição Federal, todos têm o direito de apresentar petição e recorrer aos Poderes Públicos em defesa de seus direitos e contra eventuais ilegalidade ou abusos de poder, sendo que, uma vez que há incorreções a inquinar a decisão recorrida, resta claro a necessidade de que a decisão seja revista, daí por que a interposição do presente recurso se mostra de todo cabível;

(ii) Da ilegitimidade da parte:

- Que é parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, haja vista tratar-se de representante legal do espólio de Angelino Peterutto, bem assim que, ainda que a autoridade julgadora de 1ª instância tenha

entendido pela legalidade do seu nome como corresponsável, há de ressaltar-se que tal inclusão nada tem de legal ou regular, de modo que a responsabilidade foi atribuída a pessoa que não tem vínculo com a relação jurídica tributária, já que é apenas representante do espólio e nunca foi sócio da empresa; e

- Que seu nome não poderia ter sido incluído na presente autuação, de modo que o nome do espólio é que deve figurar como corresponsável pelo débito, do que se conclui, portanto, que é parte manifestamente ilegítima para figurar na autuação.

(iii) Da responsabilidade do espólio por débitos tributários:

- Que nos termos do artigo 131, inciso III do Código Tributário Nacional, espólio é responsável pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, sendo que, se a própria Lei determina que o responsável pelo débito é o espólio, não há se falar na sua inclusão como corresponsável, daí por que a notificação fiscal deve ser anulada.

(iv) Da invalidade e ineficácia do questionado ato administrativo:

- Que os atos administrativos são considerados válidos quando são expedidos em absoluta conformidade com as exigências do sistema normativa, o que significa dizer que os atos devem estar em absoluta conformidade com a Lei, de modo que se o ato administrativo é expedido em clara afronta à Lei, tal ato não pode ser considerado legal; e

- Que os atos administrativos também devem ser eficazes, sendo que um ato manifestamente inválido não pode produzir efeitos, restando-se concluir, portanto, que a decisão recorrida deverá ser revisada para, ao final, ser considerada inválida e ineficaz, já que originou-se de uma ilegalidade.

Com base em tais alegações, o recorrente requer a nulidade da presente Notificação Fiscal, bem assim que a sua inclusão como corresponsável pela dívida seja excluída e a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída seja afastada, já que se trata apenas de representante do espólio.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados, observando-se, de logo, que a discussão resume-se basicamente às questões da suposta ilegitimidade passiva do recorrente e da invalidade e ineficácia do ato administrativo que também diz com a atribuição da responsabilidade tributária do recorrente. É por isso mesmo que tais alegações serão analisadas em conjunto.

Por outro lado, observe-se, ainda, que a alegação a respeito do cabimento do presente recurso voluntário não será objeto de análise, já que o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, o qual tem por finalidade disciplinar o processo administrativo fiscal no âmbito

federal, é claro no sentido de dispor que *da decisão de 1ª instância caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão*¹.

Da responsabilidade tributária e da aplicação da Súmula CARF n. 88

De início, registre-se que o Código Tributário Nacional albergou apenas duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária: (i) contribuinte: aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; e (ii) responsável: aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, é obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade por disposição expressa em lei. Essa a inteligência do artigo 121 do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I - Disposições Gerais

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;

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

Pelo que se pode notar, o contribuinte pode ser identificado pela simples definição da hipótese de incidência tributária, já que sua relação para com a situação descrita na hipótese é pessoal e direta, enquanto que o responsável deve ser definido em norma alheia àquela que define a hipótese de incidência.

Mas, note-se que o ponto que merece nossa atenção diz apenas com a indicação do inventariante do Espólio do Sr. Agelino Peterutto no *Relatório de Representantes Legais – REPLEG* juntado às fls. 32 e na *Relação de Vínculos* de fls. 34.

A título de informação, verifique-se que a responsabilidade do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio encontra-se prevista no artigo 134, inciso IV do Código Tributário Nacional, que, como cediço, trata da responsabilidade de terceiros. Confira-se:

“Lei n. 5.172/66

SEÇÃO III - Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

¹ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.” (grifei).

Em comentários ao artigo 134, inciso IV do CTN, Hugo de Brito Machado dispõe que o inventariante responde pelos tributos devidos pelo espólio apenas nas hipóteses em que o espólio tenha recursos para o pagamento dos respectivos débitos, porque, do contrário, se o espólio tem apenas dívidas, decerto que o inventariante não terá responsabilidade pelos tributos nos termos do artigo ora em análise. Veja-se:

“O inventariante administra os bens do espólio, sob a supervisão do juiz do inventário. E nessa condição é responsável tributário nos termos do art. 134, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Responde pelos tributos devidos pelo espólio, pois tem o dever de providenciar os respectivos pagamentos e, assim, se não o faz está incorrendo em responsabilidade por omissão que a ele é imputável.

Não é necessário que o tributo decorra de ato praticado com sua interveniência. Pode ser um tributo que, como o IPTU, resulta da simples propriedade do imóvel. Incide nesse caso a parte do art. 134 do Código Tributário Nacional que se refere a *omissões de que forem responsáveis*. Indispensável, porém, para que se estabeleça a responsabilidade do inventariante é que o espólio tenha recursos para pagamento. Se o espólio tem apenas dívidas, com certeza o inventariante não terá responsabilidade pelos tributos nos termos do art. 134, inciso IV. Também não terá essa responsabilidade se o espólio tem bens insuficientes, desde que obedecida a ordem de preferência nos pagamentos respectivos.² (grifei).

A propósito, registre-se que a doutrina especializada tem se debruçado sobre a natureza jurídica da responsabilidade do artigo 134 do CTN e tem apresentado vários entendimentos, podendo-se destacar algumas das teorias que, a propósito, enxergam-na como uma espécie de (i) responsabilidade por substituição, (ii) responsabilidade como garantia (impossibilidade econômica), (iii) responsabilidade como representação, (iv) responsabilidade como sanção e, por fim, a teoria que entende que a responsabilidade do artigo 134 do CTN pode ser compreendida partir da junção de dois requisitos, quais sejam, da responsabilidade pela impossibilidade econômica e da responsabilidade como sanção.

Em comentários ao artigo 134 do CTN, Renato Lopes Becho acaba compartilhando da corrente segundo a qual a responsabilidade do artigo 134 do CTN apresenta natureza jurídica que deve ser compreendida a partir da junção de dois pressupostos, quais

² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 576.

sejam, a impossibilidade econômica do contribuinte solver o débito e a atuação culposa ou a ingerência por parte do responsável no que diz respeito à situação ensejadora do nascimento da obrigação tributária. Confira-se:

“Em relação ao art. 134 do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para a sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse. Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter *subsidiário* da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada nacionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro.”³

Toda essa linha de raciocínio foi construída com objetivo de demonstrar que em momento atribuiu responsabilidade tributária nos termos do artigo 134, inciso IV do CTN ao inventariante do espólio do Sr. Angelino Peterutto, já que para responsabilidade o inventariante a autoridade deveria apurar se o próprio espólio do Sr. Angelino Peterutto detinha de condições financeiras para suportar o débito para que, ao final, e apenas se fosse o caso, pudesse atribuir a responsabilidade ao recorrente na qualidade de inventariante.

De todo modo, note-se o que ocorreu no caso concreto foi apenas a mera indicação do recorrente como inventariante no *Relatório de Representantes Legais – REPLEG* e na *Relação de Vínculos*, sendo que tal documento não tem o condão de atribuir responsabilidade tributária a terceiros pelos débitos ora em discussão.

A rigor, destaque-se que a mera indicação no *Relatório de Representantes Legais – REPLEG* e na *Relação de Vínculos* serve tão-somente para fins informativos ou cadastrais. É nesse sentido que há muito vem se manifestado este Tribunal, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 05/03/2004 a 09/06/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS EM RELAÇÃO AOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CO-RESPONSÁVEIS - A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, apenas elenca no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais.

[...]

(Processo n. 44021.000164/2007-49. Acórdão n. 2401-00.810. Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa. Publicado em 03.12.2009).”

³ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88.

Acrescente-se, ainda, que esse entendimento é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 88, cuja redação transcrevo a seguir:

“Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos –VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Considerando que a mera indicação no *Relatório de Representantes Legais* ou na *Relação de vínculos* não tem o condão de atribuir responsabilidade tributária a quem quer que seja, já que sua natureza é meramente informativa ou cadastral, entendo por não acolher das alegações tais quais formuladas pelo ora recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega