



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10325.000978/2009-17
Recurso n° 883657 Voluntário
Acórdão n° 1102-00.371 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria Processo Administrativo Fiscal. Responsabilidade.
Recorrente COMERCIAL DE CARNES IMPERATRIZ LTDA.
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDEAL DE JULGAMENTO EM FORTALEZA-CEARÁ

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

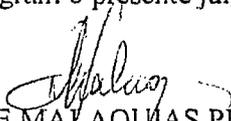
Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Apresenta vício de nulidade o julgado proferido sem análise da sujeição passiva por substituição do responsável tributário identificado pela autoridade fiscal no ato de constituição do crédito tributário, dos argumentos atinentes à sua imputação de responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ANULAR a decisão recorrida para que outro seja proferida em boa e devida forma, vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barreto e João Carlos de Lima Júnior, que davam provimento ao recurso para declarar a nulidade do termo de sujeição passiva, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


FREDERICO DE MOURA THEOPHILO - Relator.

EDITADO EM: 28/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Lima Junior (Vice-Presidente), Silvana Rescigno Guerra Baretto, João Otavio Thomé, José Sérgio Gomes e Frederico de Moura Theophilo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário intentado por Roberto Agenor Gonçalves da Silva em face de lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS levados a efeito contra a pessoa jurídica mencionada, nos quais o recorrente foi considerado pelo fisco como sujeito passivo solidário, consoante Termo de Sujeição passiva Solidária de fls. 505 a 507 dos autos.

A matéria de mérito não foi levantada na impugnação e tampouco no recurso, limitando-se o recorrente a sustentar a sua não sujeição passiva, bem como, argüindo o cerceio de defesa.

A contribuinte pessoa jurídica não apresentou impugnação. O lançamento foi mantido integralmente, bem como negou-se provimento às alegações de não sujeição passiva e ao cerceamento de defesa.

A decisão recorrida encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Rejeita-se a alegação de cerceamento do direito defesa, baseada no argumento de que os documentos da empresa foram apreendidos e não devolvidos, quando o lançamento está lastreado em provas obtidas junto a terceiros, cujas cópias foram anexadas aos autos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A existência da responsabilidade tributária deve ser decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. É inócua, portanto, a análise da matéria na fase de julgamento administrativo, mormente quando o interessado não apresenta elementos em que se funda sua defesa.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerat-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente questionada pelo impugnante.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2004, 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Inconformado o recorrente vem a este Conselho apresentando recurso voluntário contra a decisão de primeiro grau repetindo todos os argumentos da impugnação como bem descrito no Relatório da decisão recorrida, a saber:

As fundamentações do Termo de Sujeição Passiva Solidária não são suficientes para incluir o nome do impugnante no pólo passivo da aludida obrigação tributária, uma vez que nenhuma delas demonstra a vantagem ou mesmo a responsabilidade do mesmo na época dos supostos fatos geradores.

Em primeiro lugar, não poderia o Impugnante ser incluído como devedor solidário, uma vez que o mesmo sequer pertence ao quadro societário da empresa fiscalizada, conforme se observa da cópia dos Contratos Sociais juntados ao presente Procedimento Fiscal e sim tão somente procurador dos sócios para administrar as finanças das empresas fiscalizadas, todavia, como é do conhecimento de todos, esse instituto de Direito Civil, é uma das formas de representar uma sociedade comercial.

Em segundo Lugar, os Auditores Fiscais tratam os sócios formais da empresa fiscalizada como se fossem "testa de ferro- e/ou "fantasma", todavia, não traz aos autos nenhuma prova desta alegação

Em uma verdadeira contradição aos seus próprios argumentos de que houve sonegação fiscal, os auditores da Receita Federal reconhecem no procedimento fiscal que a empresa declarou a RECEITA ESTADUAL grandes valores, jogando por terra a tese de sonegação fiscal.

Por outro lado, observamos que o lançamentos em questão foram realizados ao arrepio da Lei e de forma aleatória, unia vez que por ocasião de busca e apreensão na empresa COMERCIAL DE CARNES IMPERATRIZ LTDA e no seu respectivo escritório de contabilidade, que a Receita Federal realizou com autorização judicial na operação denominada "abatedouro", todos os documentos fiscais, financeiros e contábeis foram recolhidos e estão em poder do órgão Fazendário, razão pela qual o imposto só poderia ser lançado em conformidade com a documentação e NÃO por arbitramento e amostragem, o pior com base em documento alheio a empresa.

Considera que está diante de um verdadeiro cerceamento de defesa, onde os documentos financeiros e contábeis da impugnante foram apreendidos, inclusive, os equipamentos de armazenamento de dados. Todavia, o órgão Fazendário vem simplesmente, agora, arbitrar imposto sem qualquer base legal ou documental, como não realizou a devolução do material apreendido para elaboração de uma defesa fiscal mais consistente, pois aí então estaria com a documentação na mão para refutar as alegações da auditoria e esclarecer seus lançamentos contábeis e financeiros.

Diante de tudo exposto, requer que seja acolhida a presente impugnação julgando-se totalmente insubsistentes os lançamentos efetuados.

Repete tais argumentos no recurso voluntário e ali acrescenta que *"Também, não deve prosperar o argumento que no mérito o recorrente deixou de impugnar. Ora, se não foi oportunizado ao Recorrente acesso aos livros e informações contábeis e financeira da empresa pelo Órgão Fiscalizador, que estão sob sua custódia, é lógico que os pontos não seriam impugnados especificamente, até porque o CERCEAMENTO DE DEFESA é justamente no mérito e não nas questões preliminares"*.

Relatório.

Finalmente pede pela improcedência dos lançamentos efetuados. É o

Voto

Conselheiro Frederico de Moura Theophilo.

Tomo conhecimento do recurso apresentado tempestivamente pelo responsável Roberto Agenor Gonçalves da Silva devidamente representado no processo.

Dos fatos narrados e comprovados pelo fisco destaco o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal às fls. 49 e 50 dos autos:

"A presente fiscalização teve sua origem em representação proveniente do Escritório de Pesquisa e Investigação da 3ª Região Fiscal — EspeiO3, resultante de investigações do caso denominado "Boiada", em cujo relatório, na parte versada sobre o Grupo Frigo Stela (fls. 57/63), aponta como relevante, em relação à empresa ora fiscalizada, os seguintes fatos:

- que constituída em 19/06/1997, com endereço na Rod. BR 010, s/n, Km 1353, Coco Grande, Imperatriz/MA, mesmo endereço onde se encontra estabelecida uma outra empresa denominada Frigorífico Vale do Tocantins. Até 05/02/2002, a razão social da empresa era "Casa de Carnes Stela Ltda", com endereço na Rua Benedito Leite, 1.283, Mercadinho, Imperatriz/MA;

- que no período de mai/2002 a fev/2005, os abatimentos de animais feitos pela empresa fiscalizada, eram realizados com a utilização das instalações do Frigorífico Vale do Tocantins;

- que no período de 01/2002 a 12/2005, a fiscalizada movimentou no sistema financeiro recursos superiores a 52,5 milhões e especificamente nos anos de 2004 e 2005 a movimentação foi da ordem de R\$ 23.855.870,38 e R\$ 12.296.378,50, respectivamente;

- que a empresa se encontrava omissa em relação à apresentação da declaração de rendimentos (DIPJ) do ano de 2004, tendo se declarado na situação de inatividade para o ano de 2005;

- que os seus atuais sócios — Antonio Batista do Nascimento e Josefa Rufina da Conceição do Nascimento são casados, não possuíam bens e nenhuma movimentação financeira em seus nomes;

- que há estreita relação entre a Comercial de Carnes Imperatriz e a Distribuidora de Carnes Imperatriz, uma vez que os sócios desta (Antônio Batista do Nascimento e Josefa Rufina da Conceição do Nascimento) figuram como sócios daquela. Ambos com endereços na Rua Godofredo Viana, 02, Centro, Imperatriz/MA, no entanto na referida numeração não foi localizada a numeração especificada;

- que em contato com a Sra. Josefa Rufina do Nascimento, pelo telefone (99) 35241078, esta esclareceu que é doméstica e que seu marido, Antônio Batista, trabalha como autônomo na construção civil. Informou ainda que as empresas Comercial de Carnes Imperatriz e Distribuidora de Carnes Imperatriz são de propriedade de Roberto Agenor Gonçalves Silva, e

que foram procurados pelo mesmo para que assinassem os papéis das empresa e, em troca, receberiam 01 (um) salário mínimo mensal, porém os pagamentos não eram realizados todos os meses;

- que no termo de compromisso firmado em 02/02/2002 entre a Comercial de Carnes Imperatriz Ltda e o Serviço de Inspeção Federal — SIF, no qual a empresa marchante concordou em acatar todas as exigências contidas no RIS POA — Regulamento de Inspeção Industriais e Sanitária de Produtos de Origem Animal, apresenta-se como Diretor Presidente da empresa Comercial de Carnes Imperatriz o Sr. Roberto Agenor.

Em face do que foi apurado, concluiu aquele escritório de investigação, pela presença de fortes indícios de que Antônio Batista do Nascimento e Josefa Rufina são, tão-somente, "laranjas" utilizados pelo Sr. Roberto Agenor para constituir empresas fictícias, com vistas à prática de sonegação de impostos e contribuições sociais e previdenciárias incidentes sobre operações Mercantis que, de fato, são de responsabilidade de outra empresa de sua propriedade - a Frigo Stela".

Diante destes fatos, bem como, diante do não atendimento da contribuinte para apresentação dos livros e documentos fiscais para o desenvolvimento da fiscalização, os autuantes houveram por bem, promover os lançamentos do IRPJ e da CSLL por arbitramento dos lucros para apuração do IRPJ e arbitramento da base de cálculo da CSLL.

Acrescente-se que os lançamentos tomaram por base a receita bruta dos anos de 2004 e 2005, da seguinte maneira:

2004 – a soma dos depósitos bancários que se mostraram excessivamente superiores aos valores informados ao Fisco Federal e a soma dos valores das receitas declaradas ao Fisco Estadual, estes últimos diminuídos da soma dos depósitos bancários se maiores os primeiros, como se colhe do mencionado Termos (fls. 55):

“adotando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida equivalente aos valores das saídas constantes das Declarações de Informações Econômico-Fiscais - DIEF da Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão — SEFAZ/MA (extratos ils. 102/125), referentes ao ano calendário 2004, sendo que em relação ao citado ano-calendário, além dos valores das saídas de mercadorias, foram também considerados no computo da receita auferida pela empresa, os valores dos créditos/depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas (extratos fls. 140-333/355- 430), na parte excedente às saídas de mercadorias acima referidas, na forma do art. 42 da Lei 9430/96, conforme demonstrativo em anexo (fls. 101)”.

2005 - a soma dos depósitos bancários que se mostraram excessivamente superiores aos valores informados ao Fisco Federal também como se vê do citado Termo:

“Em relação ao ano calendário 2005 adotou-se como base de cálculo a receita bruta conhecida equivalente aos valores dos créditos/depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, na forma do art. 42 da Lei 9430/96 I (extratos fls. 140-333/355-430)”.



5

Sobre tais receitas assim apuradas foram lançados também o PIS e a COFINS.

A matéria mencionada a cima, quanto ao mérito dos lançamentos por arbitramento, ou mesmo quanto à majoração da multa não foi diretamente enfrentada pelo recorrente pessoa física, arrolado como solidário através do Termo de fls. 505/507 com base no artigo 124, inciso I do CTN, a saber:

Art 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

Assim a questão reside em saber se o recorrente tem razão em afirmar que não é devedor solidário quanto ao cumprimento da obrigação tributária e o crédito tributário dela decorrente, cabendo a exigência fiscal somente sobre a contribuinte pessoa jurídica.

No caso presente a questão principal é saber se o lançamento efetuado está a exigir o tributo e encargos do sujeito passivo ou sujeitos passivos mencionado ou mencionados em face da solidariedade a que se refere o artigo 124 do CTN ou se deve ser assim considerado por se tratar de caso de responsabilidade pessoal por substituição a que se referem os artigos 135, III e 137, III, "b" também do mesmo Código.

Para que se conclua em qual dos institutos se deve ter o alicerce dos lançamentos efetuados, devo procurar distingui-los, consoante a doutrina e a jurisprudência que diuturnamente têm tratado do tema, esta última de modo claudicante e confuso.

É o artigo 121 do CTN que prescreve a sujeição passiva tributária, fixando o sujeito passivo como "*a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária*", diferenciando o contribuinte como sendo aquele que "*tenha relação pessoal de direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*" e o responsável como sendo aquele que "*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*".

Interessante observar que a questão da solidariedade está inserta na Seção II do Capítulo IV – Sujeito Passivo, do Título II – Obrigação Tributária, do Livro Segundo, das Normas Gerais de Direito Tributário, da seguinte forma: Seção I – Disposições Gerais, onde são definidos o contribuinte e o responsável e a Seção II – Solidariedade.

Ou seja, a definição do contribuinte e do responsável, dos casos de solidariedade, da capacidade tributária (Seção III) e do domicílio tributário (Seção IV), estão "*topograficamente*" inseridas no Capítulo IV já mencionado e que trata do Sujeito Passivo da Obrigação Tributária.

Assim, a solidariedade a que se refere o artigo 124 do CTN tem significado diferente da responsabilidade de terceiros (Capítulo V – Responsabilidade Tributária) a qual pode ser subsidiária (artigo 134 do CTN) ou pessoal ou por substituição do contribuinte (artigo 135 do CTN) ou, ainda, da responsabilidade por infrações (artigos 136 e 137 do CTN).

Renato Lopes Becho¹ ao abordar recentemente a posição da jurisprudência, notadamente do STJ que vem tendo interpretações conflitantes com os institutos ora

¹ "A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal?" - RDDT nº 182 - págs. 107 a 126

examinados e tratando da solidariedade do artigo 124 do CTN contempla a todos com as seguintes observações:

"Como se observa do dispositivo legal há duas hipóteses de solidariedade: entre as pessoas que possuam interesse comum no fato gerador e quando a lei assim o preveja. Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo polo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles. Suponha-se, por exemplo, que três pessoas adquirem o mesmo imóvel, não importando se por ato entre vivos ou por sucessão causa mortis. Nessa circunstância, todos têm interesse comum em relação ao bem, pois todos são proprietários. Expondo essa situação em termos de relação jurídica de Direito privado, podemos dizer que no polo ativo da propriedade estão os três proprietários, concomitantemente, enquanto no polo passivo estão todas as demais pessoas. Trazendo essa suposição para a relação jurídico-tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, teremos como sujeito ativo o município, enquanto no polo passivo estarão as três pessoas mencionadas. O exemplo é de Rubens Gomes de Sousa, exarado nos seguintes termos:

"Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha; é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quando a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros" (Compêndio de Legislação Tributária. Edição póstuma São Paulo: Resenha Tributária 1975 pp 92-93)

Observemos que, se as múltiplas pessoas não ocuparem o mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, não haverá interesse comum. Assim, não reconhecemos interesse comum entre sucessor e sucedido ou entre comprador e vendedor. Nesse segundo exemplo, um quer o bem, o outro quer o preço. Transportando para a sucessão entre vivos, a situação se repete. Também patrão e empregado não têm interesse comum no fato gerador do Imposto sobre a Renda: um quer o benefício do esforço laborativo alheio, o outro quer receber seu salário

(...)

Podemos identificar uma relação intrínseca entre as modalidades de solidariedade do CTN e aquelas apontadas pela

dogmática civilista e pelo Código Civil. a solidariedade por vontade das partes, que no CTN se equipara à solidariedade pelo interesse comum (aceitando-se que o interesse comum ocorre quando várias pessoas ocupam a mesma posição em uma relação jurídica, como a co-propriedade. Ela ocorre por vontade das partes que, se não a tivesse, levariam à extinção da propriedade comum) e a solidariedade fixada pelo legislador.

A solidariedade é tema complexo, com implicações práticas de vulto. Assim, todo cuidado é necessário para que não se confundam as hipóteses e não leve quem não deva a ter que recolher tributo de outrem. Por vezes, autores da maior nomeada precisam ser interpretados para que suas lições sejam adequadas ao ordenamento jurídico. Observemos, por exemplo, a explicação dada por Aliomar Baleeiro, quando o Mestre sustenta que:

"O C.T.N não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o 'interesse comum'. A lei tributária o dirá. Em princípio, os participantes do fato gerador. Na prática de ato jurídico ou negócio podem ser todas as partes e disso há exemplo no próprio C.T.N., arts. 42 e 66." (Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 416.)

Acreditamos que o jurista se referiu a situações distintas. Conforme exposto acima, os participantes do fato gerador (comprador e vendedor, v.g.) não possuem interesse comum no negócio tributável. Assim, salvo melhor juízo, o comprador tem interesse no bem, enquanto o vendedor tem interesse no preço. Todavia, conforme apontado por Baleeiro, a lei tributária pode considerá-los responsáveis solidários, situação em que um será, efetivamente, o contribuinte (terá realizado o fato gerador, nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do CTN), enquanto o outro será sujeito passivo não contribuinte (responsável: CTN, artigo 121, parágrafo único, II). Em outros termos, entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é decorrência de interesse comum entre eles, posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do artigo 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no artigo 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa".

Como visto a solidariedade somente poderá ser fixada em lei e deverá guardar, pelo menos, algum interesse destes devedores solidários, quanto à ocorrência do fato gerador do tributo.

É o que a professora Misabel Abreu Machado Derzi² adverte ao afirmar que a solidariedade é simples forma de garantia do débito tributário, acrescentando mais que a solidariedade não é forma de introduzir terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária, como adiante se constata:

² in "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO" - Aliomar Baleeiro - Misabel Abreu Machado Derzi Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999, 11ª edição Pgs. 728/729

“A 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. (grifado)”

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.”

A questão sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários foi regulada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que baixou a Instrução Normativa RFB nº 2.284/2010.

Tal Instrução acrescenta que, o pedido de parcelamento, a compensação declarada por um dos solidários e a impugnação de um dos solidários beneficia a todos os demais. Já a desistência de impugnação ou recurso por um dos solidários não prejudica aos demais que houveram impugnado o lançamento ou recorrido da decisão administrativa.

Assim, tomando-se a lição de Rômulo Maya³, calcada em diversos doutrinadores, é possível apurar a distinção da responsabilidade por substituição, como adiante será visto:

“Para Rubens Gomes de Sousa ocorre substituição quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Apenas para lembrar, diga-se que aquele saudoso mestre classificou a sujeição passiva tributária em direta e indireta. A sujeição passiva direta concretiza-se numa pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, correspondendo à noção de “contribuinte” do art. 121 do CTN. A sujeição passiva indireta se configura na pessoa que não estando diretamente relacionada com o fato impositivo, ainda assim é obrigada pela lei a pagar o tributo. A sujeição passiva indireta produz-se por transferência ou por substituição.

Por transferência decorrem a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade de terceiros. A obrigação nasce contra o sujeito passivo direto e em caso de inadimplemento deste, transfere-se ao indireto. Na substituição, a obrigação já se constitui diretamente contra o substituto, sem o trânsito pelo

³ Revista de Direito Tributário – ANO 2 – julho/Setembro de 1978 – Nº 5 – págs. 250 à 260

ELI

sujeito passivo direto ou contribuinte. Esta é a lição do grande pioneiro dos estudos de Direito Tributário no Brasil. (grifado)

Para José Washington Coelho, a posição do substituto diante do fisco é idêntica à do contribuinte. Ao substituto cumpre pagar o imposto, ocupando o primeiro plano como obrigado (grifado)

Para Giannini, o substituto tributário é figura peculiar do Direito Fiscal, que consiste na obrigação ex lege de pagar dívida que corresponde a terceiro (contribuinte) Assim, quando o substituto pagu o imposto cumpre com obrigação própria fixa da em lei e não com obrigação de outrem. (grifado)

Pugliese caracteriza a substituição como uma "Modalidade de execução contra terceiros". Tesoro, como Giannini, sustenta que a substituição representa uma sub-rogação ex lege de um sujeito passivo (substituto) a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação (substituído) Não se trata de solidariedade, pois nesta o credor tem a faculdade de escolher o devedor contra o qual agirá. Isto não se passa na substituição. Pelo contrário, de acordo com o art. 128 do CNT, o fisco poderá, uma vez esgotado o patrimônio do substituto ou na impossibilidade de obter deste o tributo, ir haver do substituído sua prestação somente se a lei assim o permitir. (grifado)

Amílcar Falcão, criador da expressão "substituto legal tributário", foi quem, em síntese fulgurante, melhor tratou do problema. Parte da concepção dualística da obrigação tributária, distinguindo o schuld do haftung Para ele o substituto é, não um simples atingido por efeito econômico do tributo, mas um verdadeiro devedor. O legislador pode dissociar inteiramente a relação tributária, atribuindo o debitum ou schuld (dever de prestar) a uma pessoa (contribuinte) e a obrigação ou haftung (responsabilidade pelo débito) a outra (substituto)

O substituto é pois aquele terceiro a quem a lei comete, com exclusividade, o dever de pagar um tributo alheio. É uma figura típica de Direito Tributário como já se disse, sem igual em qualquer outro ramo jurídico. A substituição, em resumo, é, pois, mero critério legal de atribuição do fato impositivo, conforme conclui Amílcar Falcão". (grifado)

Mais adiante, o citado autor acrescenta ainda que

"A diferença fundamental entre o responsável e o substituto, conforme Berliri, está que, no primeiro caso, a lei designa uma terceira pessoa que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto que, na substituição, o legislador substitui o contribuinte originário pelo substituto, que assume, assim, a posição de contribuinte. Da mesma opinião é Giannini que diz passar o substituto a ocupar o lugar que normalmente estaria reservado ao contribuinte na relação jurídico-tributária. (grifado)

Penso, entretanto, que o caso presente é de responsabilidade por substituição, especialmente de responsabilidade pessoal do recorrente por infração a que se refere o artigo

137, III, "b" do CTN, visto ter este agido em proveito próprio em detrimento da contribuinte pessoa jurídica e do erário.

Pois bem, feita a pequena digressão sobre a figura do substituto, ou do responsável por substituição por determinação legal, passo ao exame da responsabilidade pessoal por substituição havendo qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos a que se refere o artigo 135 do CTN que prescreve:

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: (grifado)

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.

Nesse ponto devo fazer algumas observações quanto à responsabilidade a que se referem os artigos 135 e 137 do CTN. Nota-se que no caso do artigo 135 citado acima, não prevê a lei a existência de dolo, ao passo que no artigo 137, o qual traz a seguinte dicção, sim:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: (grifado)

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; (grifado)

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

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

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.

Em primeiro lugar, ambos os artigos tratam de responsabilidade pessoal dos ali nomeados, ou seja, sendo a responsabilidade caráter pessoal a lei transfere o cumprimento da obrigação tributária a estes no lugar do contribuinte. No artigo 135 a dicção é "São pessoalmente responsáveis" e no artigo 137, "A responsabilidade é pessoal...". Portanto embora os mencionados artigos do CTN tenham redações diferentes quanto a natureza da responsabilidade ali fixada, o comando encerra o mesmo sentido. **Responsabilidade pessoal do agente no lugar do contribuinte.**

Assim, entendo que o caso presente não se trata de solidariedade (art. 124 do CTN), podendo, entretanto, ser alcançado pelas normas dos artigos 135 e 137 do CTN que tratam de **responsabilidade por substituição** e aqueles ali elencados são os **substitutos**



tributários e respondem pelas obrigações tributárias (tributos e multas) que deram caso, sempre no lugar do contribuinte.

No mesmo sentido é o entendimento de Renato Lopes Becho⁴ no mencionado estudo, adiante citada:

"Conforme se lê das citações, o artigo 137 do CTN possui, no inciso III, a reprodução do conteúdo que consta do artigo 135 do mesmo diploma legal. No caso do artigo 137, a responsabilidade pessoal do responsável exclui a responsabilidade do contribuinte, como ocorre com os crimes, em que a pessoa jurídica não responde pela prática de atos dolosos das pessoas físicas. Assim, quer nos parecer que não há distinção, em relação à forma de responsabilização das pessoas físicas, entre os artigos 135 e 137 do CTN. A diferença entre os textos legais diz respeito ao conteúdo: enquanto o artigo 137 destina-se a crimes, o artigo 135 não abrange esses tipos. Especificando para clareza de nossa idéia: no artigo 137 as infrações à legislação são criminosas (infração à legislação penal), enquanto as infrações à legislação, no artigo 135 do CTN, não são criminosas, constituindo-se desatenções à legislação diversa (notadamente a civil e a comercial). Ambos os textos legais, contudo, excluem a responsabilidade dos contribuintes, fazendo recair a responsabilidade apenas nas pessoas físicas listadas.

Conforme exposto, portanto, segundo a interpretação que damos à expressão "respondem pessoalmente", contida no artigo 135 do CTN, afasta a responsabilização do contribuinte, sempre que esse dispositivo legal for aplicado. Significa afirmar, também, que, nos termos como estipulado pelo legislador, não pode haver solidariedade entre contribuintes e responsáveis quando for aplicado o indigitado texto legal.

Se não há solidariedade no artigo 135, a citação da pessoa jurídica não interrompe a prescrição para os sócios.

No caso presente, entretanto, embora tenha o fisco entendido pela solidariedade do artigo 124, I do CTN, conforme Termo de fls.505/507, com o que não concordo pelas razões desenvolvidas anteriormente e pela realidade fática descrita pormenorizadamente no processo, o fato é que o recorrente foi notificado dos lançamentos e de sua responsabilidade o que lhe deu conhecimento destes fatos e dos mencionados lançamentos.

Nesse caso, mesmo entendendo que o caso presente é de responsabilidade pessoal por infração conceituada por lei como crime, a que se refere o artigo 137, III, "b" do CTN, diante da aplicação pelo fisco de multa com base no artigo 44, I, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96, entendo também como válidas as notificações dos lançamentos e da decisão recorrida.

Ocorre, entretanto, que a decisão singular deixou de apreciar a matéria da solidariedade ao seguinte argumento:

"A existência da responsabilidade tributária deve ser decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. É inócua, portanto, a análise da matéria na fase de julgamento administrativo, mormente quando o interessado não apresenta elementos em que se funda sua defesa".

⁴ Trabalho citado

De outra parte, citada decisão também destaca a competência das DRJs no seguinte trecho da decisão recorrida, citando o inciso I do artigo 212 da Portaria MF 215/2009:

“Conforme destacado no item I acima, às Delegacias de Julgamento compete julgar os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários. Assim, a competência desse órgão envolve a análise dos aspectos materiais (fato gerador, matéria tributável, montante do tributo devido, sujeito passivo e penalidade cabível) e formais do lançamento (aspectos procedimentais)”. (grifado)

Ora, diante dos fatos narrados e comprovados pelo fisco, o julgador pode examinar se, no caso, ocorreu ou não a responsabilidade por substituição dos artigos 135, III ou 137, III do CTN, pois tal exame trata da identificação do sujeito passivo.

Diante do exposto, sou para que o processo retorne à DRJ – Fortaleza-CE para que seja apreciada se há no caso presente a responsabilidade por substituição dos artigos 135, III ou 137, III do CTN.

É o meu Voto.



Frederico de Moura Theophilo - Relator