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

Processo nº	10435.000528/2006-26
Recurso nº	161.653 Voluntário
Acórdão nº	**1201-00.366 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de dezembro de 2010
Matéria	IRPJ e outro
Recorrente	Bombonflex Ltda e José Porfírio de Oliveira
Recorrida	3ª Turma/DRJ-Recife/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

TERMO DE RESPONSABILIDADE

O lançamento, conforme disciplina do art. 142 do CTN, é procedimento composto por várias etapas, dentre as quais, a de identificação do sujeito passivo; expressão empregada pela codificação tributária, no parágrafo único do art. 121, para designar ambos: contribuinte e responsável. Desse modo, as instâncias de julgamento devem enfrentar as razões aduzidas pelo responsável relativas à sua própria condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para devolver o feito à autoridade de primeiro grau

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

com o fito de prosseguir no julgamento a fim de enfrentar os argumentos aduzidos pelo responsável quanto à sua condição de sujeito passivo tributário

(assinado digitalmente)

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

EDITADO EM: 01/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso, e Regis Magalhães Soares Queiroz

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DAS IMPUGNAÇÕES

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesas inaugurais:

> *Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 04/12 e 570/579, através dos quais foi constituído, respectivamente, o crédito Tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R$ 3.840.923,49, incluídos juros de mora e multa de ofício de 150%, e referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R$ 2.035.129,89, também incluídos juros de mora e multa de ofício de 150%.*
>
> *2. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 389/400), o lançamento decorreu de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2005.*
>
> *3. Descrevem as autoridades autuantes que a ação fiscal consistiu em verificar o recolhimento/declaração em DCTF dos tributos em cotejo com a escrituração fiscal e contábil. Para o ano-calendário de 2005, a tributação se deu com base no lucro arbitrado, em face da não-apresentação dos livros contábeis por parte da empresa.*
>
> *4. Informa ainda a fiscalização que, pelos elementos que carreou, consta ter sido a pessoa jurídica administrada de fato pela pessoa física do senhor José Porfírio de Oliveira, o qual foi incluído no pólo passivo da relação tributária na condição de responsável solidário (termo de sujeição à fl. 387).*
>
> *5. O enquadramento legal das infrações, bem assim os demonstrativos de apuração das receitas, dos tributos e das respectivas multas e juros, encontram-se anexos aos autos de infração.*
>
> *6. Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº 10435.000527/2006-81,que, consoante despacho de fl. 1155, encontra-se apenso ao Processo nº 10435.000532/2006-94.*
>
> *7. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 411/432 e 989/1010), alegando, em síntese:*
>
> *a) preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Diz não se saber quem realmente foi autuado e do que haverá de se defender. Insurge-se ainda contra o arbitramento do lucro e*

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

contra suposta falta de clareza quanto aos valores das receitas tributadas;

b) no ano-calendário 2002, não houve diferença entre o valor escriturado e o declarado, pois as receitas constaram da DIPJ. A multa devida seria de 20%;

c) no ano-calendário 2003, os valores foram declarados pelo Simples, sistema do qual a empresa foi excluída sem o devido comunicado pessoal. A multa também seria de no máximo 20%;

d) no ano-calendário 2004 também é indevida a multa de 150%, pois não houve fraude, dolo ou simulação;

e) no ano-calendário 2005 não havia razão para o arbitramento do lucro, além de que não foram compensados os valores pagos no decorrer do ano;

f) a multa de 150% é confiscatória, como também é inconstitucional a cobrança de juros pela taxa Selic.

8. Ao final, requereu a interpretação benéfica (art. 112 do CTN), a produção de provas, inclusive a pericial, e a decretação de improcedência do lançamento.

9. O senhor José Porfírio de Oliveira, alçado pela fiscalização à condição de responsável tributário, apresentou defesa (fls. 538/547 e 1125/1134), por meio da qual contesta a sujeição passiva que lhe foi atribuída, o que, a seu ver, inquinaria de nulidade o auto de infração.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1.165 a 1.180) afastou parcialmente a autuação, conforme ementa abaixo transcrita:

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento Fiscal.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos na legislação de regência

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

RECEITAS ESCRITURADAS E RECEITAS DECLARADAS. DIFERENÇA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatado que o sujeito passivo declarou a menor receitas escrituradas em seus livros fiscais, legítima a tributação da diferença apurada. Exonera-se a parcela comprovadamente recolhida.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro será arbitrado quando o sujeito passivo deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Sendo empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o lucro será arbitrado no caso de falta de escrituração do Livro Caixa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Constatado que o sujeito passivo declarou a menor receitas escrituradas em seus livros fiscais, legítima a tributação da diferença apurada. Exonera-se a parcela comprovadamente recolhida.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro será arbitrado quando o sujeito passivo deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Sendo empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o lucro será arbitrado no caso de falta de escrituração do Livro Caixa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

O evidente intuito de fraude, consistente na não-declaração de receitas de forma reiterada, e conseqüente não-pagamento de tributos, enseja a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS ARROLADOS.

Escapa à competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento a análise da responsabilidade de terceiros arrolados nos autos pela Fiscalização.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Tanto o contribuinte, quanto o responsável tributário apresentaram recursos voluntários, respectivamente, às fls. 1250 a 1281 e 1304 a 1318. Ambas as peças se limitaram a reiterar (aliás, *ipsis litteris*) os argumentos já trazidos na impugnação.

É o relatório do essencial.

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Não há como enfrentar as razões aduzidas pelo responsável sem suscitar de ofício o questionamento de que a autoridade de primeiro grau deixou de conhecer a questão relativa à sua própria condição de sujeito passivo, conforme podemos constatar pela própria ementa.

Abaixo, transcrevo os fundamentos da decisão recorrida quanto a esse ponto, *in verbis*:

> *39. O impugnante José Porfírio de Oliveira, alçado à condição de responsável tributário pelas autoridades lançadoras, propugna pela exclusão do seu nome do rol dos obrigados ao recolhimento do crédito tributário, pelos argumentos que deduz em sua peça de defesa. Requer, também, a nulidade do auto de infração.*
>
> *40. No que respeita à nulidade, renovo as razões que já declinei nos itens 10 a 15 deste voto, para de novo afastar a preliminar argüida.*
>
> *41. Esta turma já teve oportunidade de decidir que não compete às delegacias de julgamento manifestar-se acerca da responsabilidade tributária. Trago, a propósito, trecho de recente voto proferido pela julgadora Maria Lúcia Andrade de Almeida Lopes Filha:*
>
> *"(...) O responsável somente será chamado se a obrigação não for espontaneamente cumprida pelo sujeito passivo, motivando a execução fiscal.*
>
> *Neste sentido também conclui Renato Lopes Becho (* Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 159/160), com fundamento nos ensinamentos de Humberto Theodoro Júnior (*Curso de Direito Processual Civil, *Rio de Janeiro, Forense, 1988). Veja-se:*
>
> *'Para o autor referido, a própria obrigação é dividida em dois elementos distintos: a dívida, de caráter pessoal; e a responsabilidade, que é a sujeição do patrimônio a sofrer a sanção civil. O devedor possui ambos, ao contrário do responsável, como veremos.*
>
> *Disso decorrem dois direitos distintos também para o credor: o direito à prestação (satisfeita pelo cumprimento voluntário da obrigação) e o 'direito de garantia ou de execução que se satisfaz mediante intervenção estatal, através da execução forçada.*

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

(...)

Se a relação jurídica entre o devedor e o credor possui dois elementos, o mesmo não ocorre naquela que envolve o responsável, que não tem o dever de prestação, só o de garantia ou de execução. *Tanto assim que se distingue, em Direito Processual, obrigação e sujeição.*

Por sujeição temos a possibilidade de os bens do responsável, que pode ser ou não o devedor, serem executados compulsoriamente, para satisfação do direito do credor, em relação nitidamente processual. Vejamos os esclarecimentos de Humberto Theodoro Júnior:

'Há, portanto, profunda ***diferença de natureza jurídica entre a relação que vincula o devedor ao credor – que é de direito material – e a relação que sujeita o responsável ao juízo da execução – que é de direito processual****. Enquanto na primeira existe obrigação, na segunda há sujeição. Assim, os bens do responsável (devedor ou não) sofrem os efeitos da execução em virtude de sujeição inerente à relação de direito processual, que torna os bens do mesmo responsável destinados à satisfação compulsória do direito do credor.'*

Com isso, afirmamos que o sujeito passivo da relação tributária será, sempre, o contribuinte ou o substituto (limitadamente), identificável de acordo com o modelo previsto constitucionalmente. Estes continuarão, pelo menos num primeiro momento, a integrar a relação processual que envolva a cobrança de tributos. Depois, passa a ser possível que o responsável integre essa relação processual, mas nunca a tributária. *' (negrejou-se)*

(...) A responsabilidade dos sócios é matéria pertinente à execução judicial do crédito tributário, caso ele não venha a ser recolhido espontaneamente."

42. Com efeito, vê-se que essa matéria não se insere entre as competências atribuídas a este colegiado pela Portaria MF nº 030, de 25 de fevereiro de 2005. in verbis*:*

"(...)

Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ compete:

I - julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, os relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspetores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos, à restituição, compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF;

(...)"

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *43. Penso que o arrolamento, pela fiscalização, de responsáveis tributários constitui apenas uma informação destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN para a inscrição e execução do débito. Observe-se que, em procedimento análogo, a Receita Federal também identifica os responsáveis quando do encaminhamento à PFN, para fins de inscrição e execução, de créditos tributários de pessoas jurídicas inaptas, consoante prevê o art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 568, de 8 de setembro de 2005:*
>
> *"Art. 50. O encaminhamento, para fins de inscrição e execução, de créditos tributários relativos à pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta, nas hipóteses dos incisos I, II e IV do art. 34, será efetuado com a indicação dessa circunstância e da identificação dos responsáveis tributários correspondentes."*
>
> *44. O art. 563 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º de outubro de 1973, prescreve que:*
>
> *"Art. 563. São sujeitos passivos na execução:*
>
> *(...)*
>
> *V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria."*
>
> *45. Somente no momento da execução do débito, caso venha a ocorrer tal circunstância, é que será oportuno discutir a questão da responsabilidade tributária. Caberá à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão incumbido da inscrição da dívida ativa, a análise das circunstâncias relatadas pela fiscalização e, entendendo que as pessoas arroladas realmente se encontram na condição prevista no Código Tributário Nacional, fazer constar seus nomes como responsáveis. Em hipótese contrária, proceder de forma diversa.*
>
> *46. Assim é que, além da já examinada falta de competência, inócua seria qualquer manifestação deste colegiado sobre a matéria, vez que sua decisão, para afastar ou parar manter a responsabilidade, nenhum efeito surtiria perante quem efetivamente detém competência para pronunciar-se, que é a Procuradoria da Fazenda Nacional.*

De fato, há pronunciamentos deste Conselho no mesmo sentido. No entanto, mesmo quando ainda era julgador de primeiro grau adotava entendimento diverso.

O art. 142 do CTN assim dispõe:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a** verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a*

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 06/04/2011 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

*matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (meus destaques)*

Já o art. 121 apresenta a seguinte redação:

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.

Também vale citar a edição da recente Portaria da Receita Federal do Brasil nº 2.284, de 29/11/2010, que disciplinou "os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária", diploma normativo em que se destacam os dispositivos abaixo transcritos:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

*§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e **do vínculo de responsabilidade**.*

(...)

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento. (nosso negrito)

O lançamento, conforme a própria codificação tributária, é procedimento composto por várias etapas, dentre as quais, a de identificação do sujeito passivo; expressão empregada pela codificação tributária, no parágrafo único do art. 121, para designar ambos: contribuinte e responsável.

A condição de sujeição passiva, como todos os demais elementos inerentes ao lançamento, estão sob o controle exercido pelas instâncias de julgamento. Quando um

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

lançamento de imposto de renda é exonerado, por exemplo, sob o fundamento de que a parte é imune, este fundamento é exclusivamente dirigido para afastar o aspecto da sujeição passiva; nesse caso, a pessoa não é contribuinte.

Uma vez evidenciado que a análise da sujeição passiva é da competência das instâncias de julgamento por meio de um exemplo atinente ao contribuinte, cumpre-me asseverar que, com base na dicção legislativa do CTN já reproduzida, não há qualquer razão para limitar essa análise apenas a um dos tipos de sujeito passivo, pois a sua identificação, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, faz parte do conteúdo do ato do lançamento. Um lançamento sem a identificação do sujeito passivo – e há alguns em que não consta sequer o contribuinte, como na substituição tributária – é nulo de pleno direito.

Ademais, há ainda a questão constitucional de garantia à ampla defesa e ao contraditório que corrobora a interpretação do CTN acima exposta e norteia a jurisprudência dominante neste Conselho, cujo Acórdão CSRF/01-05.543, de 19/09/2006, é paradigma e foi proferido, quanto ao ponto, por unanimidade.

Abaixo reproduzimos sua ementa, bem como trecho do voto do Ilustre Conselheiro Relator, Marcos Vinicius Neder de Lima, *in verbis*:

> *LEGITIMIDADE PROCESSUAL — Admite-se a defesa administrativa dos responsáveis solidários no processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 58 da Lei n° 9.784/99, que atribui legitimidade aqueles cujos interesses forem indiretamente afetados pela decisão.*
>
> *(...)*
>
> *ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Dorival Padovan, e,* ***no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos a DRJ competente****, para exame das demais questões suscitadas na impugnação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (meu destaque)*
>
> (...)
>
> *Primeiramente, cumpre examinar a legitimidade processual dos responsáveis solidários para atuar no processo administrativo fiscal. Essas pessoas sofreram a imputação da responsabilidade solidária pela fiscalização por débitos de empresa individual com fundamento no interesse comum na situação que constitui o fato gerador (art. 124, I, do CTN) e, se mantida a exigência, os acusados seriam incluídos na certidão de dívida ativa, titulo que goza de liquidez e certeza e permite a cobrança do crédito tributário em Juizo.*
>
> *O efeito prático da presunção de certeza e liquidez estabelecida em lei é inverter o ônus da prova; invocando-a, a autoridade administrativa fica dispensada de provar a existência do crédito*

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

tributário que a lei presume — cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se relativa), provar o fato presumido não existir no caso. Na cobrança executiva, não há lugar para discussões sobre o mérito da pretensão do fisco ao crédito tributário, incluindo-se as questões relativas à sujeição passiva. Como observa Paulo Cesar Conrado, no processo de execução, o Estado-juiz parte do "direito material tributário já dito".

Como regra, a legitimidade passiva processual, ou seja, a legitimidade para se defender da imposição fiscal, decorre da própria sujeição passiva na relação jurídica material. Nesse aspecto, verifica-se que a fiscalização atribuiu a determinadas pessoas a responsabilidade pelo pagamento do tributo com fundamento em sua participação no fato jurídico tributário ou em função de seu vinculo com o realizador desse fato.

Humberto Theodoro Júnior observa que o procedimento previsto na Lei de Execução Fiscal não se destina ao acertamento da relação crediticia entre o Fisco e o contribuinte, mas apenas se volta para a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito ao credor (artigo 646, CPC). Segundo ele, o acertamento é fato que precede à execução e consolida-se no título executivo. Por isto, no processo executivo, não há lugar para discussões e definições de situações controvertidas ou incertas no plano jurídico.

A imputação de responsabilidade pelo auditor fiscal e a, posterior, inclusão do acusado na CDA resultam, sem dúvida, conseqüências gravosas na esfera de direitos do contribuinte. O responsável se vê diante de uma demanda judicial expropriatória de seu patrimônio com fulcro na exigência de tributo e respectivos acréscimos legais. Essa ação executiva vem acompanhada por prova plena, qualificada pela presunção de certeza e liquidez, cuja origem está lastreada em prévio processo administrativo fiscal.

Em que pese haver a possibilidade de defesa judicial pela via dos embargos a execução, o responsável inscrito na dívida ativa figurará, até que lhe seja oferecida a possibilidade da interposição dos referidos embargos, como inadimplente, arcando com todas as conseqüências danosas advindas desse fato (v.g., inscrição no CADIN, impossibilidade de obter certidão negativa).

Assim, incluído como responsável tributário no auto de infração ou em termo de responsabilidade à parte, deve-se .assegurar o direito de defesa administrativo do interessado quanto a tal imputação. A Suprema Corte tem reafirmado sua posição firme de que "não se pode desconhecer que o Estado, em tema de restrição à esfera jurídica de qualquer cidadão ou entidade, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois - cabe enfatizar - o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida imposta pelo Poder Público, de que resultem conseqüências gravosas no plano dos direitos e garantias individuais, exige a fiel observância do princípio do devido processo legal (CF, art. 5 0, LIV e LV)". A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

sustenta a essencialidade desse princípio, "nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos." (grifei)

Dessa perspectiva não se afastou a Lei n° 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. O art. 2° desse diploma legal determina, expressamente, que a Administração Pública obedecerá aos princípios da ampla defesa e do contraditório. O parágrafo único desse dispositivo estabelece que nos processos administrativos sejam observados, dentre outros, os critérios de "observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados" (inciso VIII) e de "garantia dos direitos à comunicação" (inciso X).

Além disso, a Lei n°9.784, de 1999, em várias passagens, resguarda o direito à informação aos acusados (art. 28) 6 e a interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio (art. 2°, parágrafo único, inciso X). A propósito, ensina a eminente Professora Ada Pellegrini Grinover: "litigantes existem sempre que, num procedimento qualquer, surja um conflito de interesses. Não é preciso que o conflito seja qualificado pela pretensão resistida, pois neste caso surgirão a lide e o processo jurisdicional. Basta que os partícipes do processo administrativo se anteponham face a face, numa posição contraposta. Litígio "litigantes existem sempre que, num procedimento qualquer, surja um conflito de interesses. Não é preciso que o conflito seja qualificado pela pretensão resistida, pois neste caso surgirão a lide e o processo jurisdicional. Basta que os partícipes do processo administrativo se anteponham face a face, numa posição contraposta. Litígio equivale à controvérsia, a contenda, e não a lide. Pode haver litigantes — e os há — sem acusação alguma, em qualquer lide".

Com efeito, o inciso II do artigo 90 e 58 da Lei n° 9.784/99, lei geral do processo administrativo, incluem também, entre os legitimados para atuar no processo administrativo, "aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direito ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada". *A legitimação do terceiro se configura quando a solução que se dará à lide deve influir em outra relação jurídica de direito material em que ele faz parte como sujeito passivo, como é o caso da atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum. A ausência de dispositivo específico disciplinando a matéria no Decreto n° 70.235/72 leva a concluir que esta norma geral aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.*

Cientificados da imputação de responsabilidade solidária pela fiscalização, nasce o direito ao acusado de ver suas alegações apreciadas pela Câmara Recorrida por força do que dispõe a Lei n° 9.784, de 1999, e o art. 50, VII, do texto constitucional.

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Firmado esse entendimento, passo a examinar a ilegitimidade passiva alegada pela decisão da turma julgadora de primeira instância.

Nesse sentido, cabe observar o lançamento fiscal ter fundamento em interposição fictícia de pessoas, em que a pessoa jurídica realizou negócios jurídicos em seu nome apenas para ocultar os reais beneficiários dos rendimentos e que normalmente figurariam no pólo passivo da obrigação tributária. Segundo a fiscalização, a imputação os rendimentos foi realizada as pessoas que efetivamente praticaram o fato jurídico tributário, reunido em sociedade de fato ou comum.

Essa, aliás, é a regra inscrita na Lei n° 9.430/96, art. 42, § 5°, que determina que, no caso de interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito bancário, como a seguir transcrito:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei n° 10.637)

Como no caso em comento, a acusação trouxe evidências relativas à existência vários beneficiários da omissão de receita, organizados sobre a gerência do principal interessado, impõe a fiscalização a solidariedade por força do interesse comum demonstrado pelo conjunto de pessoas (sociedade de fato). Como na solidariedade não há benefício de ordem, a exigência fiscal recai sobre todos os integrantes dessa sociedade de fato, arrolados no lançamento, podendo o fisco em fase de cobrança eleger, entre os devedores solidários, aqueles que irão responder, em parte ou integralmente, pela dívida.

Não vislumbro também a possibilidade de tal imputação de responsabilidade por solidariedade ser realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, posteriormente, na fase de cobrança, como sustenta a decisão de primeiro grau. Neste processo, não estamos diante de hipótese de responsabilidade por substituição ou transferência a ensejar o redirecionamento da cobrança em razão de fato superveniente ocorrido após a inscrição em Dívida Ativa v.g., impossibilidade de cobrança do contribuinte — art. 134, atuação dos sócios com excesso de poder ou infração à lei — art. 135, evento sucessório — art 131/132/133).

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *A identificação dos sujeitos passivos já era passível de conhecimento pelos agentes fiscais por ocasião da lavratura do auto de infração, pois a pluralidade de pessoas que compõe o pólo passivo da obrigação tributária, já pertencia à relação jurídica desde a ocorrência do fato jurídico tributário. O lançamento fiscal que traz os devedores solidários apenas explicita tal fato. Nesse caso, não é admissível qualquer inovação no lançamento de ofício para inclusão de novas pessoas no pólo passivo da obrigação tributária após transcorrido o prazo decadencial previsto no 173 do Código Tributário Nacional.*
>
> *Dado o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e determinar o retorno à DRJ competente para apreciação das questões apresentadas pelos interessados (responsável principal e solidários) na impugnação ao lançamento.*

No presente feito, contudo, a Delegacia de Julgamento deixou apenas de enfrentar os argumentos aduzidos pelo Sr. José Porfírio de Oliveira para excluí-lo da condição de responsável tributário; as suas demais razões de sua defesa foram enfrentadas.

Assim, a decisão *a quo* deve ser superada apenas nessa parte.

Conclusão

Voto, pois, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para devolver o feito à autoridade de primeiro grau com o fito de prosseguir no julgamento a fim de enfrentar os argumentos aduzidos pelo responsável quanto à sua condição de sujeito passivo tributário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Assinado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME, 08/04/2011 por CLAUDEMIR ROD RIGUES MALAQUIAS
Autenticado digitalmente em 01/04/2011 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS ME
Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda