



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

Processo nº 10630.720364/2007-21
Recurso nº 169.615 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.370 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
Recorrente AM INFORMÁTICA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

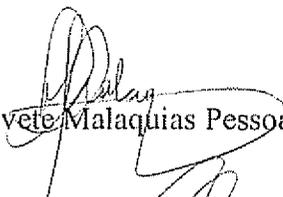
Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Apresenta vício de nulidade o julgado proferido com preterição ao direito de defesa, caracterizado pela ausência de análise da impugnação regularmente apresentada pelo responsável tributário identificado pela autoridade fiscal no ato de constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ANULAR a decisão recorrida para que outra seja proferida em boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Presidente.


João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

EDITADO EM: 25 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Oppermann Thomé (Relator), José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), Silvana Rescigno Guerra Barreto e Frederico de Moura Theophilo.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados, às fls. 4 a 39, os Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 9.987.958,94, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 150%.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 40 a 82, que o procedimento de fiscalização teve como origem o cruzamento das informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativamente aos valores sujeitos a incidência da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira — CPMF, com a situação fiscal informada nas Declarações Anuais Simplificadas relativas aos anos-calendário de 2002 e 2003, nas quais a empresa consta na condição de inativa, não obstante a movimentação financeira ocorrida em suas contas correntes nos montantes de R\$ 13.814.065,68 para o ano de 2002, e de R\$ 6.105.215,58 para o ano de 2003.

Durante o período de coleta de informações sobre a empresa, foi constatada a utilização de interpostas pessoas na constituição da pessoa jurídica, conforme declaração prestada pelo sócio da empresa, Sr Marcos Antônio Vieira, CPF 007.210.196-25, às fls. 109, da qual se destaca as seguintes informações:

- que trabalhava na empresa Koisas Geladas Ltda, CNPJ 38.637.815/0001-59, no período de 16 de maio de 1994 até 6 de junho de 2002, empresa esta de propriedade de Edyr Cordeiro de Paula Silva.

- que, precisando de um financiamento para fazer uma cirurgia, o Sr Edyr lhe propôs abrir uma conta corrente no Banco do Brasil da agência Centro da cidade de Governador Valadares, e que, para isso, providenciou uma Nota Fiscal de Venda referente à compra de um computador.

- que foi através desse expediente que conseguiu que o Banco lhe emprestasse a quantia necessitada, pois não possuía na época condições de abrir conta corrente junto à instituição financeira.

- que a conta foi aberta, portanto, com a interferência do Sr Edyr, e na condição de que ela seria tão somente movimentada por ele, Sr Edyr Cordeiro de Paula Silva, sem esclarecer que tipo de movimentação faria.

- que, a partir da abertura da conta, começou a assinar cheques, periodicamente, para o Sr Edyr, cheques estes que lhe eram apresentados em branco para assinatura.

- que o cartão do Banco e a senha para uso do cartão ficam na posse do Sr Edyr.

- que nunca movimentou essa conta, nunca pegou talão de cheques, e que desconhece a senha de uso do cartão.

- e, por fim, que a pedido do Sr Edy, juntamente com Alysson Silva Rosa, assinou o Contrato Social da empresa AM Informática, porém desconhece qualquer situação a respeito dessa empresa.

Posteriormente, o Sr. Marcos Antônio Vieira, que desde meados de 2003, se encontrava nos Estados Unidos da América, encaminhou através do seu procurador, Sr. Renato Brasileiro Alvarenga, declaração datada de 25/10/2006 e dirigida à Receita Federal (fls. 482), na qual acrescenta que já havia pedido ao Alysson que retirasse o seu nome da empresa AM Informática, e que aquele já havia dito ao seu procurador que já havia retirado e que a empresa não funcionava mais, porém quando a Receita lhe procurou foi ter conhecimento de tudo o que estava acontecendo com o seu nome, assim reitera que o verdadeiro responsável por envolver o seu nome com esta empresa é o Sr Edyr Cordeiro de Paula Silva, e que o Alysson saberia de tudo, e estaria omitindo os fatos *"para proteger o Edyr, por que ele fazia todos os serviços de Banco p/ o Edyr e trabalhava junto com ele todos os dias era de confiança do Edyr."*

O Sr. Alysson Silva Rosa, por sua vez, ao ser cientificado do Termo de Início de Ação Fiscal em 23/08/2005 (fls. 105 e 106), prestou a seguinte declaração, (fls. 107):

"1) A empresa AM INFORMÁTICA LTDA, acima identificada, foi aberta por ele Alysson e pelo amigo Marcos Antônio de Souza;

2) A empresa AM INFORMÁTICA LTDA nunca chegou a funcionar. A citada empresa somente foi aberta, mas não chegou a operar. Não comprou nada e não efetuou nenhuma venda, seja de mercadoria, seja de serviços;

3) A empresa AM INFORMÁTICA LTDA não chegou a ter qualquer movimentação financeira;

4) Recentemente, pediu ao contador, Sr Nildo para providenciar a baixa da empresa

Por fim, o Sr Alysson Silva Rosa declarou que o outro sócio da AM INFORMÁTICA LTDA, Sr Marcos Antônio de Souza, encontra-se atualmente nos Estados Unidos da América."

Consta ainda nos autos que, em visita ao endereço informado pela empresa no CNPJ, constatou a fiscalização que não havia ali nenhuma instalação da empresa, e que na verdade tratava-se de uma residência familiar, conforme declaração prestada pela moradora (fls. 108), que informou ocupá-la há cerca de cinco anos, e que acrescentou desconhecer a existência de qualquer empresa de informática naquela rua.

Em diligência junto à imobiliária administradora do imóvel, a fiscalização constatou que o Contrato de Locação, datado de 20/06/2002, foi firmado entre o proprietário do imóvel, Sr. José Gonçalves Santos e a empresa AM INFORMÁTICA LTDA, representada no ato pelo Sr. Alysson Silva Rosa, e que o imóvel alugado era um galpão que somente poderia ser usado para fim RESIDENCIAL exclusivo do locatário.

Em solicitação de informações feita ao Ministério do Trabalho, obteve a fiscalização a informação de que a empresa AM INFORMÁTICA LTDA não tinha empregados em 2002, e que não havia entregue a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS relativa a 2003.



Em solicitação de informações feita à Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, obteve a fiscalização cópia do contrato social e alterações da empresa, fls. 144 a 150, nos quais consta que seu objetivo social seria o comércio varejista de máquinas e aparelhos de uso doméstico e pessoal; equipamentos de informática e comunicação, componentes eletrônicos, comércio varejista de suprimentos de informática e material de escritório, e prestação de serviços de manutenção em equipamentos de informática e comunicação. Que possui dois sócios: Alysson Silva Rosa, CPF 040.517.578-02, e Marcos Antônio Vieira, CPF 007.210.196-25, sendo o sócio Alysson Silva Rosa o responsável pela administração da sociedade.

Em solicitação de informações feita à Delegacia Fiscal da Receita Estadual de Governador Valadares, para obtenção das vendas mensais ocorridas nos anos de 2002 e 2003, obteve a fiscalização a informação de que a empresa AM INFORMÁTICA LTDA não consta como inscrita no Estado.

Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 105 e 106, a empresa AM INFORMÁTICA LTDA foi intimada a apresentar, relativamente aos anos de 2002 e 2003, dentre outros elementos, os livros contábeis e fiscais, os documentos referentes a receitas e despesas, os extratos bancários de todas as contas movimentadas, e a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados nas contas bancárias.

Cumprir observar que, diante da dificuldade encontrada pela fiscalização em manter contato com o sócio responsável pela administração da sociedade, o Sr. Alysson Silva Rosa, em geral as intimações eram encaminhadas a três endereços distintos onde ele poderia ser encontrado.

Apesar das sucessivas solicitações de prorrogações de prazo, concedidas pela fiscalização, ao fim e ao cabo, a empresa apresentou tão somente cópias do seu Contrato Social registrado na JUCEMG em 15/09/2000 (fls. 163 a 165), e dos extratos bancários da conta nº 503.433-2 da agência nº 0116 da Caixa Econômica Federal, abrangendo o período de 26/04/2002 a 01/10/2003 (fls. 166 a 199 e 202 a 304).

Por meio das competentes Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF (fls. 387 a 428, fls. 434 a 465 e fls. 467 e 468), foram obtidos os dados e documentos relativos à movimentação financeira da empresa nas contas correntes mantidas junto à Caixa Econômica Federal e ao Bradesco S/A.

A partir da identificação da caligrafia usadas no preenchimento dos campos “valor”, “extenso do valor”, “beneficiário” e “data” de cada um dos cheques emitidos, feita pelo Sr. Alysson Silva Rosa, a fiscalização procurou estas pessoas e delas obteve declarações, que foram reduzidas a termo, em síntese confirmando o preenchimento dos cheques e apontando como responsável o Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva. Além de cheques preenchidos pelo Sr. Alysson, e pelo próprio Sr. Edyr, também preencheram cheques da AM Informática o Sr. Alexandre Passos Rodrigues e a Sra. Patrícia Sobreira Silva de Paula.

Dos contatos feitos pela fiscalização com os poucos beneficiários identificados em alguns cheques (José Demerval Adriano, Ronaldo Soares dos Santos, Central Milionária Loterias Ltda, e outros), constatou a fiscalização a realização de operações irregulares de câmbio.

Ressalta a fiscalização que, após uma relutância inicial do Sr. Alysson em prestar esclarecimentos, a partir de 16/02/2007, o mesmo passou a colaborar com a

fiscalização, inclusive fornecendo diversas outras provas de seu envolvimento com o Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva.

A fiscalização ouviu ainda, tomando suas declarações a termo, diversas outras pessoas relacionadas aos fatos, à empresa AM Informática, ou ao Sr. Edyr, entre elas: Renato Brasileiro Alvarenga, José Eleno Gonçalves Sant'ana, Lívia Gonçalves do Nascimento, Alexandre Passos Rodrigues, Patrícia Sobreira Silva de Paula, e José Francisco Borges.

De tudo o que foi apurado, a fiscalização concluiu que, apesar de a empresa AM Informática ter sido constituída pelos Srs. Alysson Silva Rosa e Marcos Antônio Vieira, não eram eles de fato os verdadeiros proprietários dessa empresa, mas sim o Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva. As evidências foram sintetizadas pela autoridade fiscal às fls. 70/71.

Diante da ausência de apresentação da escrituração comercial e fiscal da empresa, e da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários em suas contas correntes, a fiscalização arbitrou o lucro da empresa, tomando como receita conhecida os valores dos depósitos cujas origens dos recursos não foram comprovadas, ao abrigo do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 77, apresentou ainda uma síntese dos motivos que tornavam completamente impossível a apuração de um "spread" a ser aplicado sobre os depósitos, como forma de se chegar a um possível "ganho" em operações de câmbio.

Às fls. 78, a fiscalização sintetizou os motivos que a levaram a concluir pela ocorrência de conduta dolosa por parte da contribuinte, e que conduziram à aplicação da multa qualificada (150%).

Por fim, a fiscalização apontou o Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva como responsável solidário pelos créditos tributários constituídos contra a empresa AM Informática.

Foram apresentadas impugnações pelo Sr. Alysson Silva Rosa, em nome próprio e de AM Informática, fls. 999 a 1016, e pelo Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva, fls. 852 a 878.

Os argumentos da impugnação apresentada em nome de Alysson e AM Informática podem ser assim sinteticamente resumidos:

- a) total inexistência de culpa de ambos;
- b) idoneidade, caráter íntegro, boa fé, ingenuidade, e reputação ilibada de Alysson, comprovada por atestado de antecedentes, certidão criminal negativa, e declarações de pessoas físicas;
- c) é pessoa simples e de baixa capacidade econômico-financeira, conforme constatações da própria fiscalização;
- d) esclarece que foi procurado pessoalmente por Edyr Cordeiro de Paula Silva há pouco tempo, e que *"este lhe propôs pagar-lhe com um carro, repita-se, exatamente com um carro, para que ele declarasse em Cartório que todas as alegações prestadas aos ilustres fiscais da Receita Federal teriam sido sob coação e ameaça e que já as*

encontrara prontas, faltando somente sua assinatura quando lá chegou para depor.”

- e) que o Sr. Edyr *“entregou-lhe, inclusive, cópia do exato teor da declaração pretendida, eis que já teria conseguido esse intento e sido atendido por várias pessoas que antes prestaram esclarecimentos à Receita (cópia anexa).”*
- f) que, entretanto, recusou a proposta;
- g) ilegitimidade passiva de Alysson e AM Informática para figurarem como devedores dos créditos tributários em questão;
- h) inexistência de capacidade contributiva de ambos;
- i) inexigibilidade de conduta diversa por parte de Alysson, em razão do “Temor Reverencial” e da “Submissão Funcional” deste ao Sr. Edyr;
- j) aplicação do instituto da delação premiada, em face da colaboração de Alysson com as autoridades fiscais.

Os argumentos da impugnação apresentada pelo Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva podem ser assim sinteticamente resumidos:

- k) que “os Auditores narram supostos fatos, com base em imprestáveis ‘depoimentos’ e hipotéticos ‘documentos’, no sentido da existência da empresa ‘AM’, constituída por interpostas pessoas, a qual teve receita bancária omitida à tributação federal própria para a sociedade empresarial, cuja responsabilidade pelo ‘crédito tributário’ seria do contribuinte na qualidade de ‘titular de fato’, por ter se beneficiado dessas receitas.”
- l) nulidade do lançamento por excesso de prazo ilegal, tendo em vista o longo prazo decorrido durante o procedimento fiscal, cerca de dois anos;
- m) nulidade do lançamento por ausência de intimação ao contribuinte sobre o processo fiscal instaurado contra a empresa AM Informática;
- n) ausência de provas da responsabilidade do contribuinte pelos créditos tributários constituídos contra a empresa AM Informática;
- o) ausência de provas de que o senhor Alysson Silva e o contribuinte tenham interesse comum nesses recursos. depositados e sacados no banco;
- p) responsabilidade única do senhor Alysson Silva pelos fatos e pela empresa AM Informática;
- q) imprestabilidade dos “documentos” apresentados pela fiscalização, em razão da falta da designação de peritos para atestar ser sua a letra aposta em diversos cheques da empresa AM Informática;
- r) imprestabilidade dos “depoimentos”, os quais são ilegais, por sua unilateralidade, pelo fator coativo e surpresa em relação ao contribuinte;

- s) ilegalidade e inconstitucionalidade na “quebra” do sigilo bancário;
- t) ilegalidade no uso dos “valores bancários”, pois não foi regularmente intimado para comprovar a origem dos valores depositados na conta corrente da empresa AM Informática.

A DRJ/Rio de Janeiro-I decidiu a lide por meio do Acórdão 12-19.711, fls. 1067 a 1072, mantendo integralmente o lançamento efetuado, conforme ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E LEGITIMIDADE PASSIVA.

Os conceitos exarados no CTN, capacidade contributiva (art. 121, § ú, I) e legitimidade passiva (art. 126), se interligam, intimamente, na evidenciação da atividade exercida.

LEI Nº 9.613/98. DELAÇÃO PREMIADA

O conceito de delação premiada, formalizado no artigo 1º, § 5º, da Lei nº 9.613/98, reporta-se ao direito criminal; não, tributário.

INFRAÇÃO CAMBIAL.

Eventual infração a normas cambiais não constitui, per se, fundamento de qualquer exação tributária; vincula-se, sim, às autoridades monetárias.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO ARBITRADO.

Impõe-se o arbitramento de lucro ante a falência de argumentos impugnatórios, legais e/ou materiais, que afaste o arbitramento de lucros, fundado em explícitas omissões legais da pessoa jurídica, constituída de interpostas pessoas, evidenciando o intuito fraudulento.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002, 2003

REFLEXIVIDADE CSLL. PIS e COFINS

Ante inexistência de elemento relevante, o decidido no feito matriz se estende àqueles dele tomados por reflexo.”

Cientificado desta decisão em 21.08.2008, conforme AR de fls. 1084, e com ela inconformada, o Sr. Alysson Silva Rosa interpôs recurso voluntário em 12.09.2008, fls. 1118 a 1131, no qual protesta que *“a decisão recorrida não reconheceu a sua ilegitimidade passiva, bem como as demais teses por ele levantadas, e, no mérito, ratificou a solidariedade atribuída ao recorrente, que era mero ‘laranja’ da empresa AM INFORMÁTICA LTDA.”*



Assim, pede que seja reexaminada a questão e que seja excluída a sua imputada responsabilidade subsidiária, cancelando-se a exigência fiscal em relação ao recorrente Alysson Silva Rosa, culminando assim pela exclusão do seu nome dos autos administrativos.

Cientificado da decisão *a quo* em 08.08.2008, conforme AR de fls. 1081, e com ela inconformada, o Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva, por sua vez, também interpôs recurso voluntário, em 03.09.2008, fls. 1085 a 1113, no qual reprisa os mesmos argumentos expostos por ocasião da inicial, e acrescenta ainda o pedido de nulidade do Acórdão 12-19.711 por ausência de julgamento da sua Impugnação, uma vez que no voto proferido não há qualquer menção aos argumentos de defesa contidos na Impugnação do recorrente, mas tão somente à peça de defesa do Sr. Alysson.

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

Ambos os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

Início pela apreciação do recurso do Sr. Edyr Cordeiro de Paula Silva, e do seu pedido de nulidade do Acórdão 12-19.711 por ausência de julgamento de sua Impugnação.

De fato, é evidente que a autoridade julgadora *a quo* simplesmente ignorou a peça de defesa apresentada pelo recorrente, posto que sequer a mencionou em seu relatório e voto, como se a mesma não existisse e não constasse dos autos.

A Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e aplica-se subsidiariamente às normas do Decreto nº 70.235/72 – PAF, assegura a todos os interessados no processo administrativo o direito ao contraditório e à ampla defesa, legitimando como interessados no processo administrativo todos aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser tomada (art. 9º, inciso II, da Lei nº 9.784/99).

É fato que o tema da responsabilidade tributária gera acirrados debates na jurisprudência administrativa, e que os Órgãos do contencioso administrativo (Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e CARF) ainda não assentaram um entendimento firme no sentido de que se deva ou não oportunizar o contencioso para fins de discussão da imputação da responsabilidade a terceiros.

Entretanto, ainda que o entendimento da autoridade julgadora *a quo* fosse o de que ela não tivesse esta competência, deve-se observar que o recurso interposto pelo Sr. Edyr não se limita apenas à imputação de responsabilidade, mas abrange também outros argumentos atinentes ao lançamento.

Assim, apenas por este motivo, e com base no art. 9º, inciso II, da Lei nº 9.784/99, já haveria razão suficiente para declarar a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa.

Porém, registro também que não comungo do entendimento de que a responsabilidade tributária não possa ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas.

Diz o art. 142 do CTN:

“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 matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”



Portanto, entre outros fatores, incumbe à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo.

Sujeito passivo, na dicção do art. 121 do CTN, é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, e subdivide-se em dois tipos, a teor do seu parágrafo único, verbis:

“Art. 121. ()

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.”

Por sua vez, o próprio CTN, nos artigos 128 a 137, expressamente elenca diversas hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária. A mais abalizada doutrina, com espeque nos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do próprio CTN, tem entendido que a responsabilidade tratada nestes artigos se caracteriza como “sujeição passiva indireta derivada ou por transferência”, ao passo que a responsabilidade tratada no inciso II do parágrafo único do art. 121 seria a “sujeição passiva direta ou originária.”

Ou seja, as diversas formas de “responsabilidade tributária” estão sempre situadas dentro do polo passivo da obrigação.

Por sua vez, o artigo 124 do CTN dispõe que:

“Art. 124. 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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

O referido artigo declara peremptoriamente a possibilidade de multiplicidade de sujeitos passivos no lançamento tributário, sendo ainda de se destacar que, neste caso, alguns podem constar na condição de contribuintes, e outros como responsáveis, conclusão reforçada pela utilização do vocábulo “pessoas” no seu inciso I.

Nesta linha de pensamento, para analisar as repercussões quanto à possibilidade de discussão da responsabilidade tributária na esfera administrativa, à competência da Procuradoria da Fazenda Nacional para promover o redirecionamento da execução fiscal, a decadência e a prescrição, sirvo-me das judiciosas considerações da Conselheira Sandra Faroni, externadas no Acórdão 101-96.145:

“Em caso de se aceitar que a responsabilidade tratada a partir do art. 129 do CTN constitui sujeição passiva indireta, seria de se indagar quanto à obrigatoriedade de referidas pessoas figurarem, desde o momento do lançamento, no pólo passivo, o que teria repercussão na decadência.

A resposta a essa questão, a meu ver, apenas é positiva nas seguintes hipóteses: (a) nos casos tratados no artigo 130 (em que há sub-rogação na pessoa do adquirente do imóvel que deu causa aos créditos); (b) artigo 131, I - (tributos relativos a bens adquiridos ou remidos); (c) nos casos de sucessão em que, no momento da lavratura do auto de infração, o sujeito passivo direto não mais exista (por exemplo, tendo ocorrido fusão); (d) nas hipóteses previstas no art. 137 (responsabilidade por infrações). Nos demais casos, antes de ser exigido dos responsáveis, o cumprimento da obrigação deve ser exigido do sujeito passivo direto, e no caso do art. 135, a atuação com excesso de poder ou infração a lei, contrato social e estatuto é matéria de defesa, e deve ser alegada pelo sujeito passivo direto, a quem compete a prova.

Nas hipóteses em que não há obrigatoriedade de efetuar o lançamento, desde logo, na pessoa do que se convencionou chamar de sujeito passivo indireto, sua posterior inclusão como co-responsáveis não se submete aos limites da decadência, mas sim da prescrição.

Quanto à inclusão dos co-responsáveis de pólo passivo da execução, duas situações podem ocorrer. A primeira é quando a indicação já consta do Termo de Inscrição da Dívida Ativa, que confere ao co-responsável legitimidade para figurar no pólo passivo da execução, só podendo discutir sua responsabilidade por via de embargos à execução. A segunda é quando, no curso do processo, a PFN pede o redirecionamento ou aditamento da execução. Nesse caso, cabe a ela demonstrar a ocorrência das situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária para que o juiz defira o redirecionamento ou aditamento.

Em qualquer caso, é de todo aconselhável que as provas das situações que configuram a responsabilidade sejam produzidas no curso da fiscalização. Porque dificilmente, em momento posterior, essa prova poderá ser feita pela PFN. Não só pela distância temporal dos fatos, mas também pela indiscutível superioridade de aparelhamento da fiscalização para execução dessa tarefa.

Assim, em que pese a PFN prescindir de ato formal da fiscalização para incluir os co-responsáveis no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, ainda que não lavre qualquer termo de indicação de co-responsabilidade, o fisco deve carrear aos autos todos os elementos a que tenha acesso no curso da investigação, para possibilitar à PFN ajuizar quanto à inclusão das pessoas envolvidas.

Por outro lado, mesmo desobrigada de praticá-lo, se a fiscalização, tendo procedido ao lançamento contra o sujeito passivo direto, lavre termo incluindo formalmente terceiro como co-responsável, deve o indicado ter o direito de discutir administrativamente essa acusação. Trata-se, no caso, de conciliar o interesse arrecadatório da administração com a garantia dos direitos individuais do cidadão, e respeito ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Ao receber administrativamente a imputação de co-responsabilidade, deve ser assegurado o sujeito o direito de se defender administrativamente da imputação. (...)"

A propósito ainda desta questão, cumpre observar que a Receita Federal do Brasil editou recentemente a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, especificamente com o propósito de regular os procedimentos a serem adotados, no âmbito da própria RFB, quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. Em seu artigo 7º, prevê expressamente que a responsabilidade pode ser matéria de defesa, e que, neste caso, deve ser julgada administrativamente, consoante abaixo se transcreve:



“Art. 7º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação ao impugnante

§ 2º Os autos somente serão encaminhados para julgamento depois de transcorrido o prazo para apresentação de impugnação ou recurso para todos os autuados ou impugnantes, conforme o caso

§ 3º No caso de impugnação quanto ao crédito tributário e quanto ao vínculo da responsabilidade e, posteriormente, recurso voluntário apenas no tocante ao vínculo, a exigência quanto ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram

§ 4º A desistência de impugnação ou recurso não prejudica os demais autuados que também impugnaram ou recorreram

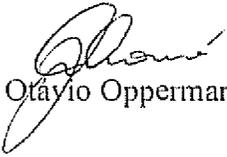
§ 5º A decisão definitiva que afasta o vínculo de responsabilidade opera efeitos imediatos

§ 6º Se um dos autuados pedir parcelamento ou compensação do crédito tributário lançado, aplica-se o disposto no art. 5º ou no art. 6º, respectivamente ”

Em face de todo o exposto, voto por declarar nula a decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de origem, para que nova decisão seja proferida, contemplando a análise da impugnação apresentada por Edyr Cordeiro de Paula Silva.

Em razão deste fato, deixo de analisar neste momento o recurso interposto pelo outro recorrente.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé - Relator