MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10675.001884/2003-91
Recurso nº	126.450 Embargos
Matéria	COFINS
Acórdão nº	203-12.647
Sessão de	12 de dezembro de 2007
Embargante	BC COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CAFÉ LTDA.
Interessado	Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 01 / 07 / 08
Rubrica

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/1998 a 31/08/1999

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. DIREITO À IMPUGNAÇÃO. NECESSIDADE DE CONHECIMENTO PELA DRJ.

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento deve identificar os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, incluindo, quando possível, além do contribuinte o responsável tributário referido no inc. II do art. 121 do mesmo Código. Efetuado o lançamento contra o contribuinte e o responsável tributário, ambos têm direito à impugnação. Apresentada a impugnação em tempo hábil pelo responsável tributário, mas não sendo conhecida pela primeira instância, o processo deve ser anulado desde a decisão recorrida para que outra seja proferida, com análise dos argumentos de defesa de todos os sujeitos passivos impugnantes.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para retificar o Acórdão nº 203-10.860, cujo o resultado passa a ser o seguinte: "*por unanimidade de votos, anulou-se o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra seja proferida analisando-se, também, os argumentos produzidos pelas pessoas físicas responsabilizadas no Auto de Infração.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente no exercício da Presidência

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes, Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Morais (Suplente.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marikle Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos em 02/10/2006 pelas pessoas físicas de Paulo Sérgio de Oliveira e Nilson José de Melo, por conta de alegada omissão no Acórdão nº 203-10.860.

Segundo os embargantes, a omissão consiste na falta de análise de uma questão processual que pode gerar a nulidade de todo o processo administrativo. É que, tendo eles sidos colocados como responsáveis solidários no auto de infração lavrado contra a empresa BC Comércio e Exportação de Café Ltda., manifestaram seu inconformismo com tal responsabilização por meio de impugnação. No entanto, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, equivocadamente, deixou de conhecer seus argumentos de defesa, limitando-se a consignar que "*A qualificação de responsáveis listados pelo crédito tributário é inerente à cobrança e execução do débito, portanto, a questão é subsidiária no julgamento administrativo, cujo foco é a constituição do crédito tributário*".

Afirmam que, dessa decisão, sequer foram intimados, de forma que se viram tolhidos de apresentar recurso junto a este Conselho de Contribuintes, em flagrante cerceamento ao seu direito de defesa.

Ressaltam que, no processo nº 10675.001082/2003-01, por meio qual foi exigido da empresa BC Comércio e Exportação de Café Ltda o IRPJ e a CSLL, foram cientificados da decisão da DRJ e apresentaram os respectivos recursos voluntários, sendo a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 107-08.374, sessão de 7/12/2005, decidiu, por unanimidade de votos, anular a decisão de primeira instância por deixar de apreciar os argumentos das impugnações postas por contribuintes incluídos pela fiscalização no pólo passivo da obrigação tributária.

Ao final, requerem os embargantes que sejam devidamente intimados da decisão da DRJ para que possam apresentar recurso a este Colegiado, ou, alternativamente, seja anulada a decisão de primeira instância, determinando-se que aquela instância analise os seus argumentos de defesa apresentados nas peças impugnatórias.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

Inicialmente observo que os dois embargantes foram cientificados do Acórdão nº 203-10.860 em 29/08/2006 (fls. 620, 628 e 629), sendo-lhes aberto o prazo de trinta dias **para pagamento do crédito tributário, antes do encaminhamento à cobrança executiva,** enquanto as demais pessoas físicas tidas como responsáveis tributários foram intimadas mediante edital afixado em 13/09/2006 (fl. 631). Não houve, pois, para os embargantes, abertura de qualquer prazo para interposição de eventual recurso voluntário contra a decisão da DRJ.

Por entender que, necessariamente, devia ter sido aberto a todos os sujeitos passivos atingidos pelo lançamento - a contribuinte, pessoa jurídica BC Comércio e Exportação LTDA, e todos os responsáveis tributários constantes do Auto de Infração - o prazo de trinta dias para interposição de recurso voluntário, tenho para mim que a peça recursal ora em análise, apresentada como embargos de declaraçao, deve ser admitida como se recurso voluntário fosse.

Por um lado, o princípio da fungibilidade e o informalismo moderado que norteiam o Processo Administrativo Fiscal permitem tal admissibilidade. Por outro, o cerceamento do direito de defesa, que me parece evidente em face da não abertura, aos responsáveis tributários, do prazo para interposição de recurso voluntário, bem como do não conhecimento dos seus argumentos de impugnação pela primeira instância, demanda que nova decisão seja produzida pela DRJ. Daí a necessidade de anulação da decisão recorrida, para que outra seja produzida com análise dos argumentos de todos os sujeitos passivos impugnantes – além do contribuinte, os demais responsáveis tributários que apresentaram impugnações tempestivas, parte deles enquadrados pela fiscalização no art. 135 do CTN, parte no art. 124, I, do mesmo Código.

Diferentemente do que entendeu a DRJ, a qualificação dos responsáveis não é inerente à cobrança e execução do crédito tributário, apenas. Tampouco é subsidiária no julgamento administrativo em primeira instância. Muito ao contrário: a responsabilidade há de ser observada (e identificada, sempre que for o caso) desde a constituição do crédito tributário. Identificados os responsáveis tributários no auto de infração, eles têm direito a impugnação, seguida de recurso voluntário, a serem processados e julgados da mesma forma que as contestações do sujeito passivo originário (o contribuinte).

Assim, toda a argumentação contida nas impugnações dos responsáveis tributários, ainda que apenas refutando a condição deles como sujeitos passivos, carece ser analisada pela primeira instância tanto quanto os argumentos do contribuinte. Em consonância com o art. 142 do CTN, a primeira instância deve considerar todos os argumentos e decidir sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador, o montante do tributo, a penalidade e a ***identificação do sujeito passivo (no caso, dos sujeitos: o contribuinte e os responsáveis).***

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Cabe rejeitar a tese abraçada pela decisão recorrida, de que a sujeição passiva, na parte referente aos responsáveis tributários, seria tema próprio da execução fiscal. Embora seja certo que os responsáveis tributários podem ser incluídos no pólo passivo da obrigação tributária em etapa posterior ao lançamento – comumente durante a execução fiscal, como admitido pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive -, assim só deve acontecer quando a fiscalização, desde logo, não consegue identificar todos os sujeitos passivos.

Como é cediço, nos exatos termos do art. 142 do CTN o lançamento deve a "identificar o sujeito passivo." Este é o contribuinte direto ou originário (aquele que realiza a hipótese de incidência, referido no inc. I do art. 121 do CTN), o substituto tributário (que entra, de antemão, no lugar do contribuinte originário, nos termos em que a lei dispuser e conforme o art. 128 do CTN) ou qualquer um dos demais responsáveis pelo crédito tributário (sujeitos passivos indiretos, referidos no inc. II do art. 121 do CTN sob a denominação de "responsável"), em regime de solidariedade sem benefício de ordem ou não, sendo que se houver mais de um o lançamento deve identificar todos, cada um na sua condição. É por ocasião do lançamento, e não numa etapa posterior (como a execução), que todos os responsáveis pelo crédito tributário devem ser identificados com precisão. A não ser que a responsabilidade advenha de fatos ainda não conhecidos ou ocorridos após o momento da constituição do crédito tributário. O auto de infração deve tratar, inclusive, da solidariedade entre dos diversos sujeitos passivos, se for o caso. Do contrário pode ocorrer a decadência, em relação àquele contra o qual não foi constituído o crédito tributário.

Em hipóteses como a dos autos, em que durante a fiscalização é detectada a existência de outros sujeitos passivos, além do contribuinte originário, o lançamento há de identificá-los (assim foi feito, da melhor forma, no auto de infração em tela) e há lhes ser permitido o devido processo administrativo (é o que falta aqui, dado que a primeira instância não conheceu dos argumentos contidos nas impugnações dos responsáveis tributários).

O direito ao processo administrativo regular, nos termos do Decreto nº 70.235/72, assiste a todos os sujeitos passivos identificados no auto de infração. Não somente ao contribuinte (sujeito passivo direto ou originário), mas também aos responsáveis tributários (sujeitos passivos indiretos). Decorre, tal direito, da ampla defesa e do contraditório assegurados pelo inc. LV do art. 5º da Constituição Federal.

Na situação dos autos, os responsáveis tributários foram cientificados do auto de infração, sendo-lhes concedido o prazo de trinta para impugnação. Contudo, apresentadas as impugnações seus argumentos não foram conhecidos pela instância de piso, por entender a decisão recorrida que "A qualificação dos responsáveis listados pelo crédito tributário é inerente à cobrança e execução do débito, portanto, a questão é subsidiária no julgamento administrativo em primeira instância, cujo foco é a constituição do crédito tributário." A constituição do crédito tributário, todavia, envolve necessariamente a definição da sujeição passiva, incluindo todos os sujeitos passivos elencados no auto de infração. Daí a necessidade de apreciação dos argumentos atinentes à existência (ou não) da responsabilidade tributária, para afinal se decidir qual ou quais são os sujeitos passivos da obrigação tributária, bem como quais são os vínculos de solidariedade entre eles.

Não fosse para a DRJ conhecer dos argumentos postos nas impugnações dos responsáveis tributários, melhor seria não dar-lhes ciência do auto de infração nem abrir-lhes

...F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

prazo para impugnação. Deixar-se-ia tudo para a etapa da execução fiscal, quando os responsáveis tributários, em sede de embargos à execução, terão direito à defesa.

Por fim, e a referendar a necessidade de conhecimento das impugnações dos responsáveis tributários, informo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu na linha da interpretação ora adotada, como se vê pelo julgado seguinte:

> *LEGITIMIDADE PROCESSUAL – Admite-se a defesa administrativa dos responsáveis solidários no processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 58 da Lei nº 9.784/99, que atribui legitimidade aqueles cujos interesses forem indiretamente afetados pela decisão.* (Acórdão CSRF/01-05.543, de 19/09/2006, Recurso nº 108-143020, maioria).

No voto do Acórdão acima, o relator, ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, assegura:

> *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. 5º, LIV e LV)". A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 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)*[1]

[1] RTJ 183/371-372 e MS 26358 MC/DF, da relatoria do Ministro Celso de Mello, publicada no DJU de 2.3.2007

Dessa perspectiva não se afastou a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. O art. 2º 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 nº 9.784, de 1999, em várias passagens, resguarda o direito à informação aos acusados (art. 28) e a interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio (art. 2º, 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 equivale à controvérsia, a contenda, e não a lide. Pode haver litigantes – e os há – sem acusação alguma, em qualquer lide."[2]

Com efeito, o inciso II do artigo 9º e 58 da Lei nº 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 nº 70.235/72 leva a concluir que esta norma geral aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Pelo exposto, voto pelo acolhimento da peça dos Embargos como se recurso voluntário fosse e por anular a decisão da DRJ, de modo que outra seja produzida, desta feita levando-se em conta também os argumentos de todas as pessoas físicas responsabilizadas no Auto de Infração, abrindo-se aos envolvidos o prazo para a interposição de recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

[2] *O Processo em Evolução*, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996, p. 82/85

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650