



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 13603.720076/2006-10
Recurso n° 161.576 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - Ex(s): 2003 a 2005
Acórdão n° 103-23.409
Sessão de 16 de abril de 2008
Recorrentes DISTRIBUIDORA PEQUI LTDA.
1ª TURMA/DRJ - JUIZ DE FORA/MG

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA - O pedido de perícia para obter informações que, por integrarem a escrituração, poderiam ter sido apresentadas por iniciativa do sujeito passivo demonstra intenção protelatória e não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando indeferido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO - O resultado da pessoa jurídica deve ser apurado mediante arbitramento do lucro quando não são apresentados elementos que permitam o levantamento sob outra forma nem a efetiva movimentação financeira realizada pela pessoa jurídica.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS - É inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de apresentar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo

[Handwritten signature]

necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14)

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. RECURSO - Nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, não cabe aos Conselhos de Contribuintes a apreciação do inconformismo de terceiro contra ato de atribuição de responsabilidade tributária distinto de auto de infração ou notificação de lançamento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, COFINS E CSLL - Tendo em vista o liame fático que os une, aplica-se aos lançamentos decorrentes o resultado proferido no julgamento daquele que lhes deu origem.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

Ementa: BEBIDAS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA - A tributação no regime monofásico estabelecido na Lei 10.833/2003 aplica-se aos produtos lá mencionados, seja qual for o regime de tributação adotado para o IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA PEQUI LTDA.,

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NÃO CONHECER das impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários, bem assim das razões relativas à responsabilização presentes na impugnação do contribuinte, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antonio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente). Por unanimidade de votos REJEITAR o pedido de perícia e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antonio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que deram provimento parcial apenas para reduzir a multa ao percentual de 150%, mantendo a qualificação da mesma. Por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Relator

Formalizado em: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ e autuações decorrentes da CSLL, PIS e Cofins no montante de R\$ 11.078.722,03; R\$ 5.096.970,20; R\$ 3.080.516,03 e R\$ 14.217.768,86; incluindo multa de ofício e juros de mora com valores consolidados em 30/11/2006 (fls. 1523/1582)

A matéria tributável foi apurada a partir das notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo, tendo sido verificado que os valores referentes a esses documentos não foram contabilizados como receita na pessoa jurídica, tanto no estabelecimento matriz como na filial.

O sujeito passivo não atendeu às reiteradas solicitações para apresentação dos livros e demais documentos nem demonstrou possuir escrituração inclusive da movimentação bancária, o que implicou no arbitramento do lucro tributável.

Além de agravar a multa pelo não atendimento às intimações, foi aplicado o percentual qualificado tendo em vista a utilização de interpostas pessoas na administração da pessoa jurídica o que, no entendimento do Fisco, teria a intenção de esconder a existência de um único grupo econômico no comando das diversas empresas que integram a cadeia produtiva da qual a autuada faz parte.

Nessa linha, a autoridade lançadora lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária identificando os responsáveis de fato pela condução da pessoa jurídica que responderão pela dívida em caso de execução (fls. 1738/1748)

Os responsáveis solidários apresentaram impugnação contestando as razões que serviram de base à Fiscalização para a lavratura dos Termos de Sujeição Passiva (fls. 2031/2359). A autuada também impugnou o feito (fls. 2360/2438, com documentos de fls. 2439/2859) solicitando a realização de perícia e questionando a existência de um único grupo econômico no comando das empresas. Contesta o arbitramento e reclama a inexistência de motivos que justifiquem a aplicação da multa no percentual qualificado.

No que se refere ao PIS e à Cofins, defende que industrializa produtos em relação aos quais a legislação estabelece a incidência monofásica daquelas contribuições. Assim, estariam incorretos os lançamentos nos termos formulados.

A Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora prolatou o Acórdão 09-16.758 (fls. 2864/2918) acolhendo parcialmente o pleito para cancelar a exigência do PIS e da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/2004. O restante da exigência foi mantido em sua integralidade. A decisão foi consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. CRITÉRIO.

O fato de o contribuinte deixar de apresentar documentos fiscais e contábeis, ao ser regularmente intimado por diversas vezes, enseja o

R

arbitramento do lucro, que deve ter por critério a receita bruta, quando esta é conhecida.

ESCRITURAÇÃO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR.

Como não existe arbitramento condicional, o lançamento não é modificável pela posterior apresentação da escrituração, cuja recusa ou inexistência foi a causa do arbitramento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com prática de simulação absoluta e utilização de pessoas interpostas, denotam que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa, caracterizando, assim, o elemento fático ("atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos") para a responsabilização pessoal versada no art. 135 do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, no caso PIS, CSLL e Cofins quanto à mesma matéria fática.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência.

DECORRÊNCIA. PIS. COFINS. CSLL. Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal, igualmente se confirmam os lançamentos efetuados por decorrência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

COFINS. PIS/PASEP. BEBIDAS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. FORMA DE APURAÇÃO DO IRPJ.

O regime de tributação concentrada e as demais regras específicas introduzidas pela Lei n.º 10.833/2003 para o setor de bebidas, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, aplicam-se às pessoas jurídicas e aos

[Assinatura]

produtos ali especificados, independentemente da forma de tributação adotada para o IRPJ (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado).

Em relação à parcela exonerada, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado. Quanto à exigência mantida, o sujeito passivo e os responsáveis apresentaram recurso voluntário (fls.2939/3084) ratificando as razões expedidas nas impugnações.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

A matéria objeto do recurso de ofício corresponde ao lançamento do PIS e da Cofins para os fatos geradores a partir de 01/04/2004, inclusive. A decisão recorrida cancelou a exigência no entendimento de que, para os produtos envolvidos nas operações praticadas pela fiscalizada, a incidência dessas contribuições deveria ocorrer no regime monofásico.

Penso que a decisão recorrida analisou a questão de forma irretocável.

De fato, o exame das notas fiscais relacionadas nos Anexos I e II indica que no período referente aos fatos geradores supra mencionados a interessada deu saída exclusivamente a produtos mencionados no art. 49, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conforme estabelecido nesse dispositivo e nos artigos seguintes, tais produtos sujeitam-se à incidência monofásica do PIS e da Cofins, forma de tributação diversa daquela estabelecida na Lei nº 9.718, matriz legal do lançamento.

A princípio, poder-se-ia entender que essa sistemática não se aplicaria às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, nos termos do inciso II, do art. 10 dessa mesma Lei. Na verdade, esse artigo faz referência à incidência não-cumulativa, o que é confirmado pelo art. 56 também dessa Lei, todos eles transcritos na decisão recorrida. Não é o caso portanto.

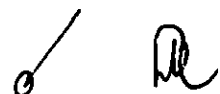
Sendo assim, no período em discussão o que define a sistemática de tributação das contribuições em comento é a natureza do produto e não a forma de tributação do imposto de renda.

A autoridade lançadora não levou em consideração tal especificidade e, como já mencionado, formalizou toda a exigência sob a égide da Lei nº 9.718/98 o que maculou o lançamento para os fatos geradores a partir de 01/04/2004.

Em vista disso, meu voto é para negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A solicitação de perícia não merece acolhida por ter natureza exclusivamente protelatória. Deseja o sujeito passivo que esse procedimento apure informações que integram a escrituração da pessoa jurídica e poderiam, se consideradas relevantes, ter sido trazidas aos autos por ela mesma. Além do quê, alguns quesitos não guardam qualquer relação com a matéria objeto da exigência.



No mérito, a questão referente à utilização de interpostas pessoas e à existência de um mesmo grupo econômico no comando das pessoas jurídicas de que trata o procedimento fiscal será apreciado na análise da multa.

Quanto ao arbitramento, a recorrente questiona esse procedimento tecendo arrazoado doutrinário sobre o princípio da verdade material. Sustenta que escriturou o Livro Diário conforme documentos trazidos aos autos e defende que indícios de omissão de receita não autorizariam o arbitramento.

Pelo exame dos autos verifica-se que não assiste razão à reclamante. Apesar de reiteradamente intimada, a interessada não apresentou à Fiscalização o Livro Diário e o Razão nem o Livro Caixa. Também não disponibilizou a escrituração nem outros elementos que permitissem a apuração de seu resultado, impondo ao Fisco a única opção de arbitrar o lucro nos termos da legislação de regência (art. 530, III e 532 do RIR/99), transcrita na decisão recorrida.

Como se vê, a forma de apuração do resultado não tem ligação com a ocorrência de omissão de receita, mas sim com a ausência de informações que permitam calcular o lucro de outra forma. A receita, omitida ou não, sendo conhecida será considerada na base de cálculo do lucro e, por conseguinte, do imposto devido.

Em relação aos elementos apresentados após a autuação, como bem esclarecido pela decisão recorrida, não existe arbitramento condicional. Não há como aceitar documentos apresentados após o encerramento da ação fiscal. Conforme entendimento majoritário deste Colegiado, é inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de mostrar base de cálculo diferente daquela apurada pelo Fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotada no tempo devido.

Na aplicação da multa de ofício, a Fiscalização utilizou o percentual de 225%. Entendeu que teria se caracterizado a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/64 justificando o percentual de 150 % que foi agravado para 225% pelo não atendimento às intimações.

Em relação ao agravamento, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1597/1735) assim se posicionou (fl. 1727):

....E tendo em vista a ausência de resposta para algumas intimações e a insuficiência para outras, conforme exhaustivamente relatado no item I, a multa de ofício foi agravada, conforme dispõem o §2º, "a" do art. 44, e 46 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O dispositivo mencionado pela autoridade lançadora estabelece as situações nas quais seria cabível a majoração da multa. Das hipóteses estabelecidas no texto legal, a única que em tese poder-se-ia aplicar ao presente caso seria o não atendimento no prazo marcado para prestar esclarecimentos. A meu ver, a intenção do legislador foi estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.

Registre-se que a norma fala em "prestar esclarecimentos" e não em "apresentar documentos". Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado por arbitramento, o que lhe imputaria um ônus



tributário maior como de fato ocorreu no presente caso. Assim, seria desnecessário o agravamento da multa.

Ainda que se pudesse interpretar extensivamente o preceito legal para incluir situações em que o atraso refere-se a documentos solicitados, caber ressaltar que a jurisprudência deste Colegiado restringe a aplicação da multa às situações nas quais o atraso ou o não atendimento tenha comprovadamente causado prejuízos ao Fisco.

Não foi o que aconteceu. Ao contrário, a exigência foi formalizada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou seja, o não atendimento ou o atendimento insuficiente não afetou a apuração da irregularidade. Pelo exposto, entendo que não deva prevalecer o percentual de agravamento aplicado, devendo a multa retornar ao percentual de 150%. até que sejam analisadas as circunstâncias que motivaram a qualificação, o que será feito a seguir.

Grande parte do procedimento fiscal foi direcionado à comprovação da existência de um mesmo grupo econômico, que agiria por trás de interpostas pessoas no comando de diversas empresas do ramo de bebidas, inclusive a autuada.

Os motivos que, segundo a Fiscalização, teriam motivado essa prática foram aqueles que justificaram a imputação da multa qualificada. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 1727):

Desse modo, os contribuintes tinham interesse na apresentação da organização societária como se aparenta, era seu objetivo colocar terceiros no quadro societário das empresas, que uma vez inadimplentes, não ofereceriam risco de uma execução envolvendo a riqueza patrimonial do grupo, sendo seu desiderato deixar de recolher os tributos gerados pela atividade, com evidente intuito de fraude.

Com base nesses argumentos, a autoridade fiscal enquadrou o sujeito passivo no art 72 da Lei nº 4.502/64 que estabelece:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Para que o enquadramento esteja correto, duas circunstâncias devem estar caracterizadas de forma concomitante:

- A ocorrência de ação ou omissão dolosa; e
- Os efeitos dessa ação ou omissão sobre o fato gerador, impedindo ou retardando sua ocorrência, ou ainda afetando suas características essenciais.

Em outras palavras, não basta que o sujeito passivo tenha agido fraudulentamente, o enquadramento no dispositivo só ocorrerá se a conduta teve impacto no fato gerador.



A omissão de receita que implicou na presente exigência foi apurada pela constatação de que o sujeito passivo não ofereceu a tributação o valor correspondente às notas fiscais de saída relacionadas em volumes anexos aos autos. Além da omissão propriamente dita, a Fiscalização não mencionou qualquer outra irregularidade no conteúdo desses documentos que tivesse origem ou fosse relacionada com a existência de um grupo econômico agindo dolosamente sob a proteção de interpostas pessoas.

Se, por hipótese, fosse confirmada a utilização de interpostas pessoas com vistas a ocultar os efetivos responsáveis pela pessoa jurídica, tal fato mostra-se absolutamente dissociado da irregularidade tributária apurada. Não há nexos entre esse fato e o resultado tributável.

No Acórdão 103-22.706, proferido nesta Câmara com voto condutor de lavra do ilustre Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORREA, a questão foi analisada com precisão:

....Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma freqüentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996

Sem esse liame tem-se apenas um caso simples de omissão de receita que, conforme Súmula 1º CC nº 14, não enseja a aplicação da multa qualificada:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Isso significa a inexistência de fraude? De forma alguma. Ressaltando que se argumenta por hipótese quanto ao fato, a conduta seria tipicamente fraudulenta mas não se enquadraria no dispositivo em comento. O que se busca nesse procedimento é fugir à responsabilidade na situação posterior de execução da dívida, caracterizando a denominada fraude à execução.

Grande parte do Termo de Verificação Fiscal foi dedicada a apresentar os motivos e documentos que levaram a autoridade lançadora a concluir pela existência de um mesmo grupo econômico que, agindo à sombra de interpostas pessoas, era responsável de fato pela Fiscalizada.

Com esse entendimento, o Fisco lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária para identificar as pessoas físicas responsáveis pela autuada. Essas pessoas apresentaram impugnação e recurso contestando os motivos pelos quais foram responsabilizados, com razões que foram também reproduzidas nas peças de defesa da pessoa jurídica.

As mesmas razões que me levaram ao entendimento de que não caberia a qualificação da multa servem para afirmar que a existência ou não de um grupo econômico agindo à sombra de interpostas pessoas é matéria estranha à autuação e não merece aqui ser apreciada,



Isso porque trata-se de circunstância que só tem impacto na atribuição da responsabilidade tributária, que deve ser dirimida apenas em fase de execução. Entendo que, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, não cabe aos Conselhos de Contribuintes a apreciação do inconformismo de terceiro contra ato de atribuição de responsabilidade tributária distinto de auto de infração ou notificação de lançamento. Reforça o ponto de vista ora consignado a simples leitura dos artigos 1º, 9º, 10, 11, 16 e 24, II e § 1º, do referido diploma normativo.

De todo o exposto, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para reduzir a multa ao percentual de 75%.

Sala das Sessões – DF, em 16 de abril de 2008

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

Ouso divergir da posição abraçada pelo nobre relator em 2(dois) pontos: desqualificação da multa (150% para 75%) e o não conhecimento dos impugnações/recursos apresentados pelos responsáveis solidários, bem assim das razões relativas à responsabilização presentes no recurso do contribuinte.

Desqualificação da Multa de 150%

Discordo do nobre relator em relação a esse ponto, pois parto de uma premissa diferente do mesmo. Tenho para mim a impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos pelo relator. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Responsabilidade Tributária

Também divirjo do relator em relação ao não conhecimento da impugnação e recurso impetrados pelas pessoas físicas, contestando os motivos pelos quais foram responsabilizadas, com razões que foram também reproduzidas nas peças de defesa da pessoa jurídica.

Conforme se demonstrará adiante a impugnação tempestiva da exigência de crédito tributário por um dos obrigados solidários instaura o litígio no processo administrativo fiscal que deve ser apreciado pelas instâncias de julgamento administrativa competente (Delegacias de Julgamento e Conselhos de Contribuintes).

Reconheço que o tema gera acirrados debates na jurisprudência administrativa, merecendo uma análise minuciosa.

Atualmente os Órgãos do contencioso administrativo (Delegacias de Julgamento e Conselho de Contribuintes) ainda não assentaram um entendimento firme no sentido de que se deve ou não oportunizar o contencioso para fins de discussão da imputação da responsabilidade a terceiros.

Para alguns, como o relator do voto condutor, o simples arrolamento dos responsáveis tributários constitui apenas informação destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN para fins de inscrição e execução do débito. Para os defensores dessa tese, somente no momento da execução do débito, caso venha a ocorrer tal circunstância, é que seria oportuno discutir a questão da responsabilidade tributária. Caberia, então, 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 encontrariam na condição prevista no Código Tributário Nacional, fazer constar seus nomes como co-responsáveis. Em hipótese contrária, proceder de forma diversa.

Em resumo, lastreiam-se em aspectos concernentes à falta de competência, pois a discussão no contencioso administrativo restringir-se-ia aos aspectos concernentes à discussão da constituição do crédito tributário. Outrossim, utilizam ainda como argumento a inocuidade que seria qualquer manifestação do colegiado administrativo sobre a matéria, vez que sua decisão, para afastar ou para manter a responsabilidade, nenhum efeito surtiria perante quem efetivamente detém competência para pronunciar-se, que é a Procuradoria da Fazenda Nacional

Entretanto, ousou divergir de tal entendimento, pelos 4(quatro) motivos abaixo assinalados, a serem desenvolvidos passo a passo:

- 1) independentemente da jurisprudência judicial, o direito positivo marca o sentido amplo que fenômeno da sujeição passiva é tratada no CTN;
- 2) vislumbro um erro lógico de raciocínio no que concerne às ilações extraídas a partir da jurisprudência judicial;
- 3) ainda no campo da lógica, vislumbro um outro erro de raciocínio no que concerne às ilações extraídas a partir da competência da Procuradoria da Fazenda Nacional incumbida de proceder ao “redirecionamento” na fase de execução;
- 4) garantia dos direitos individuais do cidadão, e respeito ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa (Constituição Federal e Lei 9.784/99);
- 5) aspectos pragmáticos tais como imprimir uma maior robustez ao crédito tributário, bem assim dotar a certidão da dívida ativa com de maior exatidão em seu momento próprio.

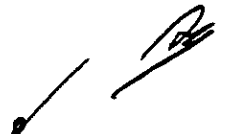
1) “Sujeição Passiva” no CTN e o sentido amplo

Entendo que a constituição do crédito tributário envolve a identificação do sujeito passivo de forma ampla e este pode ser tanto o sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto) quanto o sujeito passivo indireto ou responsáveis, *ex vi* arts. 121 c/c 128:

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.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos nosso).

Muitos atribuem à expressão responsável referida no art. 121, II do CTN uma ambigüidade, que justificaria o entendimento contrário ao aqui esposado, uma vez que tal vocábulo referir-se-ia tão-somente ao substituto tributário e não a outras formas de transferência de responsabilidade previstas no CTN (responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros, responsabilidade por infração arts. 130, 134, 135 e 136 do CTN).

Penso que essa seja uma leitura isolada do art. 121 do CTN. Por óbvio, que a acepção “responsável” referida no art. 121, II do CTN não comporta apenas a figura do substituto tributário inaugurado pelo art. 128. Isso porque o próprio art. 128 quando abre a possibilidade de a lei ordinária criar novas hipóteses de responsabilidade (substituição tributária) “vinculada ao fato gerador” deixou a ressalva expressa de que as outras hipóteses de responsabilidade tributária a serem tratadas no CTN fica valendo, mesmo que não se lhe possam atribuir uma vinculação direta com o fato gerador. Dessa forma, essas hipóteses de responsabilidade tributária tratadas no próprio CTN (responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros, responsabilidade por infração - arts. 130, 134, 135 e 136 do CTN), muito pelo contrário enquadram-se como uma luva na definição de “responsabilidade tributária” como espécie do gênero “sujeição passiva” tratada no 121, II do CTN, pois mesmo “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação” decorre “de disposição expressa de lei”. “Lei”, no caso, refere não só à lei ordinária, mas também a lei complementar, na figura do CTN. Ou seja, as diversas formas de “responsabilidade tributária” estão sempre situadas dentro do pólo passivo da obrigação, conforme anteprojeto do CTN proposto por Rubens Gomes de Souza.

Observando a sistematização do Código, vê-se que o art. 124 que trata de solidariedade no âmbito da sujeição passiva, apesar de não se prestar a identificar ou definir quem é o sujeito passivo, corrobora a existência de previsão legal de multiplicidade de sujeitos passivos no lançamento tributário. Bastariam ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou por designação de lei, seriam elas solidariamente obrigadas. É forte o pressuposto de que podem existir mais de uma pessoa na condição de sujeição passiva.

Tanto esse raciocínio quanto o anterior convergem para a conclusão de que:

- caso haja mais de um sujeito envolvido o lançamento deve identificar todos, cada um na sua condição. É por ocasião do lançamento, e não numa etapa posterior (execução), por exemplo, 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 os diversos sujeitos passivos, se for o caso. A meu ver o lançamento tributário pode ser efetuado não apenas na pessoa do contribuinte (sujeito passivo direto), mas também na pessoa de qualquer

um dos responsáveis. O termo de responsabilidade, no caso, pode substituir esse último procedimento. Esse segundo aspecto, muitas vezes, equivocadamente se confunde com aquele primeiro, inclusive causando ilações, a meu ver, defeituosas.

2) Jurisprudência Judicial e suas repercussões lógicas equivocadas

No âmbito da jurisprudência judicial a questão do direito de defesa no contexto da imputação de responsabilidade de terceiros ainda não foi tratada de frente, mas apenas de forma tangencial. Apesar disso, ela que muito nos interessa, pois pelo menos pode fornecer indícios de por que a discussão toma um determinado rumo. Tanto a jurisprudência do STJ quanto do STF admitem a possibilidade do redirecionamento da cobrança executiva para atingir terceiros, ainda que ausentes o processo administrativo prévio e os requisitos relativos aos co-responsáveis no título executivo extrajudicial. Veja-se, a respeito, o que noticia o Informativo STJ nº 219,-23 a 27/08/2004:

“Execução fiscal. Redirecionamento. Sócio-gerente. Co-responsável. Na espécie, o nome do co-devedor (sócio-gerente) já estava indicado no título executivo (Certidão de Dívida Ativa - CDA) como co-responsável, o que autoriza desde logo, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução fiscal. Caso não constasse o nome na CDA, teria a Fazenda exeqüente ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que terá de ser de acordo com as situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária. Explicou ainda o Min. Relator que a indicação na CDA do responsável ou do co-responsável (Lei n. 6.830/1980, art. 2º, § 5º, I, e CTN, art. 202, I) confere-lhe a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma a existência da responsabilidade tributária, só há a presunção relativa (CTN, art. 204). A existência da responsabilidade tributária, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Precedentes citados do STF: RE 97.612-RJ, DJ 8/10/1982; do STJ: REsp 272.236-SC, DJ 25/6/2001, e REsp 278.741-SC, DJ 16/9/2002. REsp 545.080-MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 24/8/2004.”

A situação tratada no referido Aresto a meu ver, bastante comum, não se trata de uma regra geral, mas de uma situação específica e como tal deve ser tratada sob pena de cairmos em “generalização apressada” (falsa indução), que ocorre quando uma regra específica é atribuída ao caso genérico.

A regra específica acima aludida abarca apenas aquelas situações em que se torna impossível identificar com precisão determinados responsáveis pelo crédito tributário pelo simples motivo de que determinados fatos ainda não são conhecidos, ou melhor, ainda não ocorreram no mundo fenomênico até o momento da constituição do crédito tributário.

O artigo 202 do CTN, abaixo transcrito, vem ilustrar a hipótese acima perquirida quando determina que se inclua, na certidão de dívida ativa, “se for o caso”, o nome do co-responsável:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

(...)"(grifei)

O Código, sem sombra de dúvidas, não se refere a todo e qualquer caso de co-responsabilidade, pois ficaria sem sentido a expressão "sendo caso". Dessa forma, o CTN vem corroborar com o entendimento aqui esposado de que os co-responsáveis podem ser indicados quando já se é possível determiná-los, *ab initio*. A PFN será competente, obviamente, em situações tais em que fatos supervenientes ocorrem após a constituição do crédito tributário.

3) Competência para Redirecionamento (PFN) e suas repercussões lógicas equivocadas

Nesse mesmo passo, vejo então uma outra questão lógica a ser deslindada, tão ou mais importante do que anterior.

Premissa A: *"Se a partir dos elementos constantes dos autos conclua-se pela co-responsabilidade, PFN, no curso de o processo de execução, independente de qualquer coisa, pode pedir o redirecionamento da execução."*

Dessa proposição se costuma extrair então uma Conclusão X:

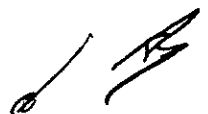
Conclusão X: *"a apreciação de impugnações e recursos quanto à coresponsabilização seria inócua e não faria coisa julgada, pois qualquer que fosse a decisão a respeito, competeria exclusivamente à PFN, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa e fazer oajuizamento quanto à indicação dos co-responsáveis"*

Se e somente se a PFN detém o poder de redirecionar ou adiar a única inferência que se pode extrair daí é que se não for a PFN ninguém mais pode fazer o redirecionamento ou aditamento. Mas, não é isso que se pretende. O que se pretende é que a fiscalização teria o poder de indicar originariamente os co-responsáveis, quando a situação fática o permitir e que esse estado de coisas possa ser discutido no contencioso administrativo. É claro que se no contraditório se chegar a uma conclusão definitiva a respeito da manutenção ou exclusão de um determinado co-responsável a PFN deve tratar esse resultado como algo mandatário e não meramente opinativo. (Inclusive essa foi a declaração do Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, que abordou o tema *"A Responsabilidade Tributária sob a Ótica da Atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional"*, em seminário organizado pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal).

4) Lei nº 9.784/99/Constituição Federal e o direito ao contraditório e a ampla defesa

Outro motivo pelo qual entendo que os responsáveis tributários possuem legitimidade para se insurgirem contra a imputação efetuada pelo fisco é porque tal direito está expresso na Lei nº 9.784/1999, que regula de forma subsidiária o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Eis, então, os precisos termos de que dispõem os artigos 9º e 58 da aludida Lei 9.784/1999:

"Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:



I - pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação;

II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - as pessoas ou as associações legalmente constituídas quanto a direitos ou interesses difusos." (Grifei)

"Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos." (Grifei)

Não restam dúvidas, portanto, que os responsáveis tributários no caso em comento têm legitimidade para apresentar recurso administrativo no presente processo, visto que possuem direitos e interesses que serão afetados por eventual decisão que assente a procedência da exigência fiscal.

Ademais, em assim procedendo, resta garantido o direito constitucionalmente assegurado do contraditório e da ampla defesa àqueles a quem a autoridade fazendária imputa a responsabilidade tributária (art. 5º, LV, da Constituição Federal). Tal princípio constitucional de forma alguma pode ser deixado à míngua sequer por lei, quanto mais pelo argumento de que inócua seria essa apreciação pelo contencioso administrativo.

Assim sendo, resguarda-se a lógica do direito de defesa daqueles aos quais é atribuído o dever jurídico de extinguir a obrigação tributária. E justamente por isso é que se mostra plenamente justificável a conjugação dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, com os artigos 9º e 58 da Lei 9.784/1999 e art. 5º, LV, da Constituição Federal.

5) Aspectos pragmáticos envolvidos

Hodiernamente, principalmente pela influência das correntes filosóficas do pragmatismo e do utilitarismo, ficou consagrado que um bom argumento é também aquele que permite apreciar um ato ou um acontecimento consoante suas conseqüências favoráveis ou desfavoráveis. A validade de um ato também depende de seus efeitos. Para os utilitaristas, como Bentham, não há outra forma satisfatória de argumentar: *"Que é dar uma boa razão em matéria de lei? É alegar bens ou males que essa lei tende a produzir. Que é dar uma falsa razão? É alegar, pró ou contra uma lei, qualquer outra coisa que não seus efeitos, seja em bem, seja em mal."* (Tratado da Argumentação, 1ª Edição, Martins Fontes, pág. 303).

Pois bem, a linha aqui trilhada inclusive traz uma vantagem pragmática não desprezível: amplia as garantias do crédito tributário constituído, em face da limitação

probatória na fase de execução fiscal, isso porque, dificilmente, em momento posterior, será possível carrear aos autos os elementos necessários para robustecer a prova de que a PFN necessitará para poder cobrar a partir do ajuizamento com segurança das pessoas envolvidas como co-responsáveis tributários. Isso se deve não somente pela questão da distância temporal dos fatos, mas também pela indiscutível superioridade de aparelhamento da fiscalização para execução dessa tarefa.

Por todo o exposto, tomo conhecimento dos recursos das pessoas físicas e dou provimento parcial ao recurso apenas para desagravar a multa de 225% para 150%.

Sala das Sessões – DF, em 16 de abril de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO

