



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

Processo nº 15889.000448/2008-18
Recurso nº 504.644 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.376 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
Recorrente AGROINDUSTRIAL MACATUBA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

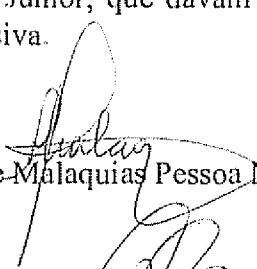
Ano-calendário: 2002, 2003

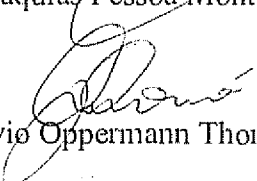
NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Apresenta vício de nulidade o julgado proferido com preterição ao direito de defesa, caracterizado pela ausência de análise, na impugnação regularmente apresentada pelo responsável tributário identificado pela autoridade fiscal no ato de constituição do crédito tributário, dos argumentos atinentes à sua imputação de responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


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.

A handwritten signature or mark, possibly a stylized 'R' or 'S', enclosed within an oval shape.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados 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\$ 47.566.835,38, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 150% (fls. 4 a 39).

Conforme descrição dos fatos e Termo de Verificação Fiscal de fls. 40 a 72, foi apurada omissão de receitas referente a depósitos e investimentos realizados junto a instituições financeiras, com relação aos quais a contribuinte, omissa não localizada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A fiscalização teve origem de demanda judicial, ação criminal nº 2002.6108008326-0.

Em 23/02/07, foi efetuada a tentativa de ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal, não sendo localizado o estabelecimento, conforme Termo de Constatação Fiscal da inexistência da empresa de fl. 74 e fotos de fls. 75 a 82.

A seguir a fiscalização tentou dar ciência do referido Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal, pela via postal, às pessoas de ELÍSIO SCARPINI JÚNIOR e VILMA TEREZA SCARPINI, sócios cotistas das empresas CARAGUÁ FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA e ELÍSIO PARTICIPAÇÕES E FOMENTO COMERCIAL LTDA, as quais, por sua vez, eram à época as sócias cotistas da fiscalizada. Ambas as tentativas resultaram infrutíferas, pois as referidas pessoas não foram encontradas nos endereços para os quais foram remetidas as correspondências, que eram aqueles constantes do cadastro do CPF (fls. 83 a 90).

Foi ainda emitido o MPF-Extensivo – Destilaria Macatuba S/A, com o intuito de buscar mais informações sobre a fiscalizada. Nesta diligência, foram obtidas cópias do Contrato de Locação de Imóvel Não Residencial e Equipamentos Industriais firmado entre a Destilaria Macatuba S/A (locadora) e J.B.V. Empreendimentos Imobiliários Ltda (locatária) e do seu respectivo Distrato, no qual a fiscalizada assina como sublocatária. O imóvel em questão refere-se ao mesmo endereço da fiscalizada (Fazenda Passa Dois, Macatuba-SP). Ainda conforme informações ali colhidas junto ao sócio da Destilaria Macatuba S/A, a fiscalizada teria arrendado o parque industrial na década de 90, mas não teria operado a destilaria, mas tão somente utilizado os tanques.

Em 23/03/07, foi dado início à fiscalização através de Edital afixado na mesma data, fls. 102.

Foram emitidas requisições de movimentação financeiras (RMF) junto aos bancos Bradesco, Itaú, e Safra, sendo requisitadas dados cadastrais e extratos bancários

relativas as movimentações financeiras da fiscalizada nas respectivas instituições, sendo as respostas recebidas compiladas pela fiscalização.

Foram solicitadas informações à Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP, e foram também emitidos MPF-Extensivos para pessoas físicas e jurídicas que tiveram operações com a fiscalizada: Usina Cerradinho Açúcar e Alcool S/A, Copersucar – Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, Julio César Mesquita Botelho, Juliana Saraiva Rodrigues, e Valdemar de Bortoli Junior.

A empresa Agroindustrial Macatuba Ltda foi constituída em 25/01/2002, tendo como objetivo a “fabricação e comercialização de álcool e outras atividades correlatas”, passou por alterações no seu quadro societário, e teve constituídas filiais, sendo que a situação cadastral no CNPJ da matriz e de todas suas filiais é a mesma: INAPTA — OMISSA NÃO LOCALIZADA, conforme fls. 1383 e 1384.

Seu domicílio fiscal, constante do CNPJ, é a Fazenda Passa Dois s/n, Macatuba/SP, local em que se constatou encontrar-se uma destilaria desativada, cujos equipamentos encontram-se sucateados, pertencente à Destilaria Macatuba S/A, bem como pelas informações obtidas, nenhum serviço foi realizado no local para reativação da destilaria.

A Destilaria Macatuba S.A. locou, em 01/02/2002, o complexo industrial para J.B.V. Empreendimentos Imobiliários LTDA (sócio Valdemar de Bortoli Júnior), que posteriormente o sublocou à fiscalizada.

Na mesma data (01/02/2002), outra empresa de Valdemar de Bortoli Júnior, J&P Representações Comerciais de Combustíveis Ltda, firmou contrato de representação comercial para comercialização do combustível (álcool) produzido pela Agroindustrial Macatuba.

A fiscalização discorre sobre outros fatos que demonstram estreita relação entre a fiscalizada, Valdemar de Bortoli Júnior, J.B.V. Empreendimentos Imobiliários, e Júlio César Mesquita Botelho.

Além disto, da análise do processo judicial, do qual se originou a fiscalização, verificou que o *modus operandi* da Agroindustrial Macatuba, conforme as constatações feitas pelo Fisco Estadual, consistiria no seguinte:

“- As usinas vendiam álcool para a filial da Agroindustrial da Cuiabá/MT (inexistente). Diligência efetuada pelo fisco estadual, constatou que a filial de Cuiabá/MT é inexistente de fato, fls. 1.514 a 1.515.

- A seguir era emitida nota fiscal de uma terceira distribuidora, vendendo álcool para a Agroindustrial (matriz);

- Por fim, a Agroindustrial (matriz) emitia nota fiscal para as distribuidoras e postos de combustíveis.

Estas operações visavam apenas à aquisição de álcool com alíquota menor de ICMS, em face das diferenças de alíquotas praticadas pelos diferentes entes federativos.”

A fiscalização coletou diversos indícios que, no seu entender, confirmam o referido *modus operandi*.

Da análise das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa física – DIRPF dos sócios fundadores da Agroindustrial Macatuba (Luis Antônio de Souza, e Flávia Regina Padovan Gaioli), bem como de pesquisas feitas nos Cadastros da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, e no Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS relativos a estas pessoas, aliado ao fato de que a permanência de ambos na sociedade foi inferior a quatro meses, concluiu a fiscalização que ambos foram usados somente para a constituição da sociedade (“laranjas”).

Em 06/05/2002, conforme a 2ª Alteração Contratual (fls. 1084 a 1086), os sócios fundadores se retiraram da sociedade, sendo substituídos por duas empresas, CARAGUÁ FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA., CNPJ 68.912.195/0001-80 e ELISIO PARTICIPAÇÕES E FOMENTO COMERCIAL LTDA, CNPJ 00.609.109/0001-20, ambas tendo como sócios Elisio Scarpini Junior (sócio gerente de ambas as empresas) e Vilma Tereza Scarpini.

A situação cadastral no CNPJ das duas empresas acima citadas é a mesma: INAPTA — OMISSA NÃO LOCALIZADA, conforme fls. 1413 e 1419.

Da análise dos elementos obtidos junto às instituições financeiras pelas RMF, bem como de diversas outras informações obtidas em pesquisas efetuadas aos cadastros da RFB, concluiu a fiscalização que tanto as empresas sucessoras — Caraguá Factoring Fomento Comercial Ltda e Elisio Participações e Fomento Comercial Ltda — quanto os sócios destas empresas — Elisio Scarpini Junior e Vilma Tereza Scarpini — também não possuíam condições econômico-financeiras e gerenciais para gerir a fiscalizada.

Por fim, da análise dos cheques, procurações, dados cadastrais, e demais informações obtidas junto às instituições financeiras pelas RMF, bem como pela constatação de que diversas das pessoas físicas e jurídicas beneficiadas com transações bancárias efetivadas em nome da fiscalizada eram pessoas ligadas a JÚLIO CÉSAR MESQUITA BOTELHO, concluiu a fiscalização que ele era o verdadeiro responsável de fato pelas operações realizadas através da Agroindustrial Ltda.

Uma vez que a fiscalizada não possuía escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, pois nem a empresa nem os seus representantes legais foram localizados, a fiscalização promoveu o arbitramento dos seus lucros, tomando por base, como receita omitida, o valor dos créditos bancários de origem não comprovados, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e a eles aplicou o percentual de arbitramento de 9,6%, considerando que as atividades da fiscalizada correspondem ao comércio atacadista de combustíveis.

Cientificada do lançamento em 28/10/2008, por meio do edital de fl. 1584, a interessada não apresentou impugnação do lançamento, ou recolhimento do crédito tributário exigido, nem apresentou prova de interposição de medida judicial para anular o lançamento ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, motivo que foi declarada revel em 28/11/2008 (fl. 1.588).

Cientificado Júlio César Mesquita Botelho do Termo de Sujeição Passiva – Responsabilidade Tributária e do lançamento, apresentou impugnação, na qual contesta o feito bem como a sua imputação como responsável pelo crédito tributário, alegando, em síntese, o seguinte:



- nulidade por vício formal dos autos de infração (ausência de data e hora, de assinatura do AFRFB, e de numeração e rubrica nas respectivas folhas);

- nulidade por vício formal do Termo de Sujeição Passiva (omissão da disposição legal infringida e da penalidade aplicável, e por ter sido lavrado por pessoa incompetente);

- preterição do direito de defesa por não ter sido cientificado dos diversos elementos de cunho probatório que se encontram entre as fls. 75 a 1.581 do respectivo processo fiscal, aliado ao fato de que os documentos estariam à sua disposição para vistas e cópias em Bauru, mas seu domicílio é em São Paulo, que dista 800 Km entre ida e volta;

- preterição do direito de defesa por não ter sido informado em que vara, juízo ou comarca tramita a ação criminal nº 2002.6108008326-0, da qual se origina o presente feito;

- nulidade por ausência de procedimento essencial, tendo em vista que o AFRFB concluiu os trabalhos sem emissão de MPF contra a sua pessoa;

- nulidade por ausência de prévia intimação para fins de comprovação da origem dos recursos;

- insubsistência do Termo de Sujeição Passiva, pois, para fins de aplicação do art. 135 do CTN, é necessário que haja a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, situação esta que não foi comprovada;

- que há erro no procedimento fiscal, pois foi alegado pelo AFRFB que é dele a responsabilidade de constituição da empresa, entretanto, só foi incluído como responsável por esta a partir de 06/05/2002, sendo que a constituição da empresa foi em 25/01/2002;

- que também há erro no procedimento fiscal porque foi atribuída a sua pessoa, de ofício, 98,98% das quotas sociais da empresa fiscalizada, sendo 0,02% aos sócios originais, entretanto restou 1% sem atribuição de responsabilidade;

- que, por não ter recebido cópia dos extratos bancários, cheques, planilhas etc, ficam impugnados todos os cálculos lançados, diante da possibilidade de ocorrência de erros materiais, como os já cometidos;

- que a multa qualificada é insubsistente, pois não se enquadra nas modalidades previstas em lei que autorizam a respectiva cobrança do percentual duplicado;

- que a tributação pelo lucro arbitrado utilizando-se o percentual de 9,6% ao invés do percentual de 1,6%, sob alegação de que as atividades da empresa fiscalizada correspondem a comércio atacadista, não pode prosperar em virtude da total ausência de provas para fundamentar tal pretensão;

- que as fundamentações utilizadas para a formação do respectivo convencimento não são consistentes e não tem razoabilidade, pelo contrário, chegam a ser contraditórias, ora apontando a sua pessoa como mentor e responsável por todas as operações praticadas pela fiscalizada, ora como principal beneficiário da movimentação bancária, ora como responsável pela constituição e gestão da empresa fiscalizada, ora como sócio oculto, gestor e beneficiário;

- que a soma de valores recebidos pelo impugnante e pessoas a ele relacionadas resulta na quantia de R\$ 487.198,96, equivalente a menos que 0,4% do total movimentado;
- que foi destinado ao pagamento de usinas/destilarias de álcool 67% do total movimentado;
- que para a empresa Star Petróleo do Brasil, cujos sócios são praticamente comuns à empresa fiscalizada, foi transferido 2,21% do movimento total;
- que estes fatos demonstram que ele não foi o maior beneficiário pela movimentação bancária, como quer fazer crer a fiscalização;
- que o AFRFB afirma que o negócio teve movimentação bancária de R\$ 139 milhões, entretanto, a soma de valores relativos a omissão de receita, resultam em R\$ 122,38 milhões;
- que, com relação à procuração atribuída pela fiscalizada para a empresa Pró-Quality Petróleo Ltda, representada pelo seu sócio Júlio César Mesquita Botelho, apesar de entender o AFRFB que esta conferia amplos poderes, na verdade estes eram limitados basicamente à abertura de conta corrente, efetuar pagamentos e recebimentos, tendo o impugnante procuração semelhante quando fora funcionário da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, sem que com isso fosse responsabilizado pelos créditos tributários desta empresa;
- que a empresa fiscalizada celebrou contrato com a empresa Mesquita Y Botelho Consultin Ltda para agenciamento comercial e gestão financeira, sendo que durante um período foi utilizada a mesma sede para a execução das atividades contratadas, o que justifica plenamente a coincidência de endereços e telefones, e principalmente o fato de ele assinar cheques e realizar pagamentos diretamente para seus funcionários, inclusive aqueles ligados por parentesco, diretamente da conta bancária da empresa fiscalizada, para fins de economia da CPMF;
- que a única prova inequívoca acerca do seu vínculo com a empresa fiscalizada é a procuração pública, que foi outorgada em 15/05/2002, por meio da qual foi aberta e movimentada a conta 66.015-9, Agência 3263-8, do Banco Bradesco, não tendo sido apontado qualquer fato ou prova que estabelecesse a mínima ligação entre ele e a empresa fiscalizada, anteriormente a essa data;
- que, com relação ao boletim de ocorrência de autoria conhecida nº 027/2003 (flagrante), mencionado às fls. 61 e que consta às fls. 1516 a 1524, ressalte-se que, após mais de 05 (cinco) anos de investigações, ainda não se conseguiu demonstrar uma única acusação sequer contra o impugnante, prova que faz mediante a apresentação de Atestado de Antecedentes Criminais, tanto no âmbito Estadual como no Federal;
- que o AFRFB resolveu “pegar uma carona” nas infundadas acusações feitas pelo fisco estadual, achando que poderia facilitar o seu trabalho, mas este foi em vão, pois o que o fisco estadual, em conjunto com investigações de policiais especializados em crimes fazendários, não conseguiu provar em mais de cinco anos, o r. AFRFB jamais conseguirá, apesar do esforçado trabalho de menos de 02 (dois) anos;



- que o AFRFB afirma ter estrito vínculo com outras pessoas físicas e jurídicas, entretanto não atribui nenhuma responsabilidade a essas;

- que seria necessário, para fins de identificação do verdadeiro “mentor, sócio oculto, ou responsável”, a realização de um rastreamento quanto ao destino dos valores pagos pela fiscalizada;

- que o AFRFB afirma serem os sócios constantes no contrato social “laranjas” pelo simples fato de não terem quotas e rendimentos declarados em DIRPF, sem ao menos investigar outras informações desses sócios;

- que a sua situação financeira e patrimonial, e de suas empresas, também deveriam também ter sido investigadas, pois encontram-se em sérias dificuldades financeiras, sendo sua situação econômica mais incompatível, em relação a expressiva movimentação financeira da fiscalizada, do que a das pessoas consideradas “laranjas” pelo AFRFB;

- finaliza demandando a nulidade dos autos de infração e do Termo de Sujeição Passiva, a devolução do prazo para impugnação, a posterior produção de provas, a realização de diligências e perícias, o cancelamento da multa qualificada, o recálculo da tributação pelo lucro arbitrado, utilizando-se a alíquota de 1,6%, mais favorável, a revisão de todos os cálculos, a atribuição do efeito suspensivo previsto no artigo 151, inciso III do CTN, à sua manifestação, e a imediata exclusão do seu nome do quadro de sócios e como responsável pelo CNPJ da empresa fiscalizada Agroindustrial Macatuba Ltda.

A DRJ/Ribeirão Preto-SP, por meio do Acórdão 14-23.940, fls. 1652 a 1683, afastou as preliminares de nulidade por vícios formais, bem como por falta de intimação prévia ou de abertura de procedimento fiscal com relação ao responsável tributário, rejeitou os pedidos de perícia, e manteve integralmente o lançamento efetuado. Com relação à imputação de responsabilidade, por entender não dispor da necessária competência para analisar esta matéria, absteve-se de emitir julgamentos a respeito, citando entendimento esposado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009. A decisão está assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DEPÓSITO BANCÁRIO. INTIMAÇÃO PRÉVIA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Não há previsão legal de prévia intimação do responsável tributário para fins de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta bancária do contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL ARBITRAMENTO

Demonstrada documentalmente a atividade de comércio atacadista de combustível, a base de cálculo do imposto pelo lucro arbitrado será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, acrescidos de vinte por cento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE. AUSÊNCIA DE HORA TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

A ausência da indicação da data e hora de lavratura no termo de verificação fiscal, não invalida o lançamento de ofício.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia ou diligência que deixe de atender os requisitos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDIMENTO COBRANÇA E EXECUÇÃO.

A qualificação dos responsáveis pelo crédito tributário é inerente aos procedimentos de cobrança e execução do débito, tendo sua indicação no processo de lançamento do crédito tributário o objetivo de lhe oportunizar o contraditório e ampla defesa, em relação à constituição do crédito tributário, desde o lançamento. Cabe a DRJ, apenas, julgar o lançamento que constituiu o crédito tributário.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Demonstrado o evidente intuito de fraude, mantém-se a multa por infração qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito."

Cientificada desta decisão em 31.08.2009, conforme AR de fls. 1689, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 29.09.2009, fls. 1690 a 1721, no qual reprisa integralmente os argumentos e pedidos já expostos por ocasião da inicial, e acrescenta, ainda, o seguinte:

- incidência, no caso, de prescrição (sic), nos termos do artigo 150, §4º, c/c o artigo 156, inciso V, do do CTN, pois os autos de infração foram lavrados em 03/10/2008, de modo que podem alcançar *"apenas e tão somente os tributos cujo fato gerador tenha ocorrido a partir de set/2003."*

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar na análise dos argumentos levantados pelo recorrente, responsável tributário pelos créditos constituídos contra a empresa Agroindustrial Macatuba Ltda, a qual por sua vez não recorreu, cumpre observar que 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.

Porém, registro que não comungo do entendimento de que a responsabilidade tributária não possa ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas, entendimento este que foi abraçado pela autoridade julgadora *a quo*.

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

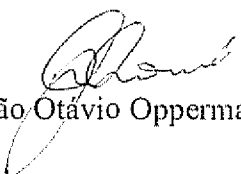
§ 4º A desistência de impugnação ou recurso não prejudica os demais autuados que também impugnaram ou recorreram

§ 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 também a apreciação da impugnação apresentada pelo ora recorrente Júlio César Mesquita Botelho quanto à sua imputação como responsável tributário pelos créditos constituídos contra a empresa Agroindustrial Macatuba Ltda, providência esta que se faz necessária em respeito ao duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé-