



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

Processo nº 19515.003502/2005-33
Recurso nº 162.611 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão nº 103-23.649
Sessão de 18 de dezembro de 2008
Recorrente LUMAX COMERCIAL LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Exercício: 2003

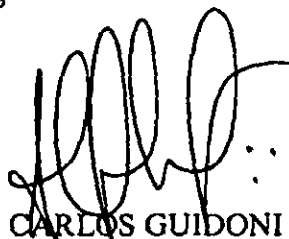
Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO – DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA – POSSIBILIDADE. É possível a apresentação de impugnação ou recurso voluntário por pessoa incluída no rol dos responsáveis solidários com vista à discussão de aspectos não somente do crédito tributário em si, mas, também em relação à responsabilização que a cada um foi atribuída no lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - FATOS DISTINTOS

O artigo 124, I, do CTN, trata da solidariedade quanto ao pagamento do crédito tributário, ou seja, em caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária de parte do contribuinte, que não se confunde com a transferência da responsabilidade tributária a terceiros, tratado pelo artigo 135 do CTN. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por LUMAX COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, CONHECER do recurso apresentado pelo responsável solidário, vencidos os conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe (Relator), Leonardo de Andrade Couto e Antonio Carlos Guidoni Filho. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do termo de atribuição de responsabilidade tributária por ter havido erro na capitulação legal do termo nesta parte, o que impede a análise das demais razões de mérito do recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Nelso Kichel (Suplente Convocado) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto redigirá voto vencedor sobre a admissibilidade do recurso.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Vice Presidente em Exercício



ANTONIO BEZERRA NETO
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 13 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Pelá e Régis Magalhães Soares Queiroz.

Relatório

Versam os autos sobre Recurso interposto por LIU KUO AN, na qualidade de Contribuinte Solidário, em auto de infração cujo sujeito passivo é LUMAX COMERCIAL LTDA.

A decisão recorrida, da lavra da DRJ de São Paulo, considerou o lançamento procedente, restando seu Acórdão, assim ementado:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/09/2002

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inc. I do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Mantém-se o agravamento da multa pelo não atendimento à intimação alcançando, inclusive, o Responsável Solidário considerado o comerciante/distribuidor de fato.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/09/2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA PELA PESSOA JURÍDICA.

Consolida-se o lançamento em relação à matéria não expressamente contestada nos presentes autos, nos termos do art. 17 do PAF.

PRELIMINAR. NULIDADE. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não é nulo o lançamento quando o responsável solidário não foi intimado no curso da ação Fiscal, pois este tomou conhecimento dos fatos através do A.I. e do Termo que o acompanha.

Lançamento Procedente"

Trata-se de ação fiscal realizada na empresa em epígrafe com a lavratura do auto de infração de IRPJ cujo crédito tributário totalizou R\$ 759,31, relativamente aos fatos geradores ocorridos no 3º trimestre de 2002.

O crédito tributário (incluído a multa proporcional e juros de mora) lançado até 30/11/2005 e enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se no respectivo auto de infração, às fls. 06 a 08. Os enquadramentos legais correspondentes à multa e juros de mora constam do respectivo demonstrativo de cálculo.

O **Termo de Conclusão Fiscal nº 004** (fls. 217 a 238) relata de forma ampla e detalhada a ação fiscal levada a efeito e pode ser assim sintetizado:

A fiscalização originou-se da operação de investigação iniciada pelo Serviço de Pesquisa e Investigação da SRF em São Paulo. Constataram-se fortes e evidentes indícios de tratar-se de uma complexa organização, envolvendo várias empresas dentre as quais as fiscalizada.

Dos locais diligenciados, um foi na residência do Senhor LIU KUO AN, CPF nº 042.696.128-69, tido como o principal controlador desse esquema de importações fraudulentas. Outro local diligenciado foi a sede da empresa autuada, utilizada para formalizar vendas efetuadas pela organização através da emissão de notas fiscais. Esta empresa foi constituída em nome de LUIZ NANA O IKEDA e MAX ALEXANDRE QUEIROZ CUNHA, interpostas pessoas com atividades controladas pela organização.

Afirma a fiscalização que a LUMAX e a VICTORY, entre outras, são empresas que figuram apenas formalmente como adquirentes de mercadorias dos importadores de fachada e revendedoras dessas mercadorias aos adquirentes finais.

E, que da análise da documentação apreendida ficou comprovada a existência de uma organização formada por diversas pessoas físicas e jurídicas, ressaltando-se que o controlador desta organização foi o verdadeiro favorecido e beneficiário das operações fraudulentas. Sendo assim, sem prejuízo da obrigação do contribuinte LUMAX COMERCIAL LTDA., a pessoa que efetivamente controlou a citada organização deve ser tratada como Responsável Solidária. A identificação e vinculação do Senhor LIU KUO AN, responsável pela organização está provada nos documentos, registros e arquivos magnéticos apreendidos e examinados pela Fiscalização.

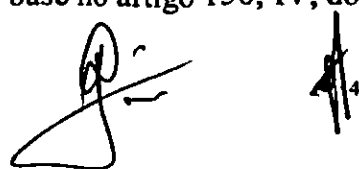
Da Base de Cálculo

Apesar de intimada a apresentar a escrituração contábil (Diário, Razão e/ou livro Caixa) e os livros Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS referente à escrituração fiscal dos meses de julho a dezembro de 2002, a empresa não apresentou a documentação solicitada.

Diante disso e por não haver comprovado a opção pelo Lucro Presumido, mediante o pagamento da 1ª cota ou cota única, a fiscalização calculou o IRPJ com base no lucro arbitrado, nos termos do art. 530, inciso IV do RIR/99, utilizando as receitas de vendas informadas na DIPJ e compensando-se os valores declarados em DCTF, agravando a multa de lançamento de ofício para 112,5% pelo não atendimento às intimações.

Não satisfeito com a decisão de primeiro grau, o Responsável Solidário apresentou Recurso a este Conselho, aonde, em síntese, aduz:

Em preliminar, aduz a decadência do lançamento com base no artigo 150, IV, do CTN.



Alega nulidade do lançamento, por entender que apesar de ter sido considerado contribuinte solidário, nunca foi intimado para apresentar qualquer tipo de esclarecimento, transcrevendo trecho do Termo de Conclusão Fiscal em que os auditores-fiscais informam que a fiscalizada não logrou atender as intimações fiscais.

Aduz que o auto de infração estaria viciado desde a sua constituição, pois fere os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

No mérito

Quanto à caracterização da solidariedade argumenta que o relatório da fiscalização é falho, apresenta conclusões equivocadas e é imprestável para fundamentar conclusão neste sentido.

Ademais, a configuração de solidariedade não atenderia aos requisitos elencados no artigo 124, I do CTN, sendo essencial a existência de prova incontestável de que a “pessoa” de que trata o artigo tenha interesse no fato gerador da obrigação principal, o que não estaria demonstrado; citando entendimentos doutrinários a respeito.

O fato de alguns documentos terem sido encontrados na residência do impugnante, não basta para considerá-lo como contribuinte solidário com o importador.

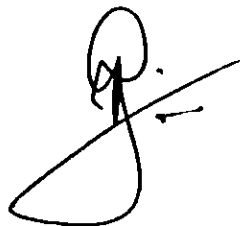
Alega o impugnante que não participou da administração da empresa *Lumax Comercial Ltda.*, de procedimento de importação e ou comercialização das mercadorias e muito menos de qualquer organização fraudulenta.

Tratando-se de empresa devidamente constituída e nos termos da legislação vigente, os sócios respondem pela pessoa jurídica. O impugnante não possui qualquer relação com a mencionada empresa.

Quanto ao valor da autuação, o mesmo foi apurado e declarado unilateralmente pela fiscalização sem qualquer interferência do contribuinte, motivo pelo qual é inteiramente impugnado nesta defesa. Solicita a realização de perícia em todos os documentos.

Afirma que a fiscalização agravou a multa de ofício qualificada de 75% para 112% sob alegação de que as intimações formuladas aos sócios da empresa não foram cumpridas, porém o suposto contribuinte solidário não foi intimado. A multa aplicada na modalidade qualificada deve ser excluída do auto de infração.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O auto de infração foi lavrado contra a empresa LUMAX COMERCIAL LTDA, identificando-a como sujeito passivo, das obrigações exigidas, na qualidade de contribuinte e indicando o Sr. LIU KUO AN, como responsável solidário pelo crédito tributário lançado.

Como já se disse no Relatório, repita-se, a empresa, não ofereceu impugnação e nem Recurso Voluntário. Somente o responsável solidário o fez, tendo iniciado seu petitório da seguinte forma:

"1. O RECORRENTE foi intimado nos termos do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, na qualidade de CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO, pois o órgão fiscalizador entendeu que estaria caracterizado que o mesmo seria um dos verdadeiros favorecidos e beneficiários das operações efetuadas pela empresa LUMAX COMERCIAL LTDA."

Inicialmente, parece-me que tanto o fisco quanto o interessado confundem a figura do contribuinte e do responsável tributário. Esse último definido em lei e identificado por circunstâncias específicas do caso em análise.

Na definição do art. 121, I, do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária diz-se contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Ora, a exigência tributária em foco envolve tributos que incidem sobre a pessoa jurídica. Não há dúvidas de que a Lumax Comercial Ltda. é titular dessa obrigação. Marçal Justen Filho¹ é didático na definição:

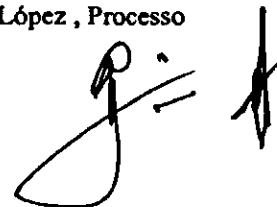
....contribuinte é uma qualificação do sujeito pressuposta pela Constituição para ocupar o pólo passivo das respectivas relações jurídico-tributárias em face da atribuição de competências sobre as matérias, previamente demarcadas

São distintas a responsabilidade pela obrigação tributária e aquela decorrente da relação processual instaurada a partir da lide. Nos dizeres de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López ² *"a pessoa que sofre o ônus da exigência fiscal pode não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, mas deve atuar em sua defesa no processo, se almeja afastar a pretensão estatal"*.

Assim, na execução fiscal, demonstrada em juízo a responsabilidade do indicado como sendo o contribuinte solidário, este deverá arcar com as consequências desse ônus. Até lá, estando a interessada em funcionamento durante o procedimento fiscal, sobre ela deve incidir a exigência em relação a tributos decorrentes da atividade da pessoa jurídica.

¹ JUSTEN FILHO, Marçal, *apud* Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López, Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª ed. Dialética, São Paulo, p. 164.

² NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Op. Cit., p. 164.



Entendo que a indicação no relatório fiscal, de responsáveis tributários não confere aos indicados a qualidade de sujeito passivo, não passando de uma mera informação destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional no momento da inscrição do débito em dívida ativa, até mesmo porque não há previsão legal de multiplicidade de sujeitos passivos no lançamento tributário.

Por outro lado, ainda que a Procuradoria da Fazenda Nacional, concordando com o Fisco, faça constar no termo de inscrição de dívida ativa, como responsáveis, as pessoas indicadas pela fiscalização, não significa que essas pessoas estejam revestidas em definitivo dessa condição que somente pode ser determinada pelo Poder Judiciário, em sede de exceção de pré-executividade ou de embargos à execução, momento próprio para se discutir se a situação fática determina ou não a existência desse vínculo obrigacional, entendendo a jurisprudência judicial majoritária que o responsável pode figurar como sujeito passivo na execução fiscal, independentemente do seu nome constar na certidão de dívida ativa.

Destarte, carece este Conselho de competência para analisar o recurso apresentado pelos supostos responsáveis com vistas ao afastamento da imputação de responsabilidade solidária. Ocorre que não foi este o entendimento da maioria da Câmara, que decidiu por conhecer das razões de recurso.

Dentro desse contexto, ressalvado o meu entendimento, passo a apreciar o recurso em questão.

Aduz em preliminar a decadência do lançamento em face do fato gerador estar alocado em setembro de 2002 e a ciência do lançamento somente haver ocorrido em 23/12/2005.

Inicialmente vale destacar que o lançamento foi erigido com a multa de ofício qualificada e agravada para 225%. Assim, antes de analisar a preliminar de decadência, há que decidir sobre o agravamento ou não da multa de lançamento de ofício.

Segundo consta dos autos, a multa foi agravada porque os sócios da empresa não cumpriram as intimações (art. 44, I e II, § 2º, da Lei 9.430/96).

A leitura da norma em comento é clara ao dirigir o agravamento da multa em questão para o sujeito passivo da obrigação tributária, a quem foram dirigidas as intimações não atendidas. Na definição do art. 121, I, do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária diz-se contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Ocorre que a exigência tributária em foco envolve tributos que incidem sobre a pessoa jurídica, não havendo dúvidas de que a Lumax Comercial Ltda. é titular dessa obrigação. Assim, o agravamento da multa em questão não pode ser aplicada contra terceiro que não tem relação direta e pessoal com a Lumax.

A própria realidade fática impede a aplicação do agravamento da multa ao dito “responsável tributário”, dado que se este não foi intimado, como foram os sócios da empresa para atender às requisições do fisco, não pode, também, ser penalizado por ato ou fato de que sequer tomou ciência.

Diante de tais fatos, dou provimento ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao patamar normal de 75%.

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

Concluído o exame do agravamento da multa, passo ao exame da preliminar de decadência. Como já se disse os lançamentos referem-se a fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2002, sendo que o lançamento foi feito de forma trimestral.

A ciência do lançamento ocorreu em 23/12/2005, assim, qualquer que seja a forma de contagem do prazo decadencial – artigo 150 ou 173 do CTN – não estaria decaído o lançamento tendo em vista que o lançamento ocorreu dentro do quinquídio legal.

Preliminar rejeitada.

Aduz, ainda, em preliminar, a nulidade do auto de infração ante a falta de intimação do recorrente para os atos iniciais de fiscalização. Alega que somente tomara conhecimento do procedimento de fiscalização quando o referido procedimento já estava concluído, importando este fato em cerceamento do direito de defesa e falta de contraditório.

O recorrente tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Conclusão Fiscal em 23/12/2005. O Termo de Conclusão Fiscal descreve minuciosamente todas as fases e procedimentos que redundaram nos lançamentos, permitindo ao Responsável Solidário tomar conhecimento dos fatos apurados para defender-se, como de fato fez, impugnando o lançamento e, posteriormente, recorrendo da decisão de primeiro grau que lhe foi desfavorável.

Logo, não há que se cogitar em vício do auto de infração por descumprimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois ao Responsável Solidário foi concedido o prazo estabelecido legalmente para sua ampla defesa.

Preliminar rejeitada.

No mérito, aduz que as razões apresentadas pelo fisco para imputar-lhe a responsabilidade solidária são equivocadas e imprestáveis a fundamentar qualquer conclusão neste sentido, dado que o fisco não comprovou que o recorrente tinha interesse no fato gerador da obrigação principal, consoante determina o artigo 124 do CTN.

Que o fato de alguns documentos terem sido encontrados na residência do recorrente não basta para considerá-lo como contribuinte solidário com o importador, sendo necessária a comprovação de que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O artigo 135 do CTN considera pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes à obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, *in verbis*:

“Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

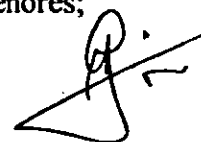
I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Complementando a dicção da norma acima transcrita, o artigo 134 enumera as pessoas passíveis de responderem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, quais sejam:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;



II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

No caso sob exame, o recorrente - Liu Kuo Na - não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas no artigo 134. Ademais, não restou provado que os sócios da empresa foram negligentes na administração da sociedade, por via de consequência, não se pode, a pretexto da invocação do art. 135, II do CTN, de exonerar a responsabilidade do sujeito passivo originário da obrigação para atribuí-la, exclusivamente a terceiro.

A transferência de responsabilidade tributária a terceiros, nos termos do artigo 135 do C.T.N., deve estar embasada em documentos de prova que demonstrem claramente a ocorrência dos pressupostos nele previstos, ou seja, que os sócios de direito, de fato não eram os titulares da sociedade e que esta pertencia a terceiro que administrava a sociedade, praticando atos fraudulentos - inteligência do art. 135, I e II do CTN.

Ocorre que o material apreendido, arquivos gravados em meio magnético, apreendidos na casa, do ora recorrente, dentro de um diretório denominado Liu Kuo An, com informações sobre remessas de produtos de informática para diversas empresas, dentre as quais a LUMAX COMERCIAL LTDA., por si só não prova que o Senhor LIU KUO AN detinha controle da LUMAX COMERCIAL LTDA.

Diante de tais fatos, reputo nulo o termo de atribuição de responsabilidade, dado que não ficou provado o interesse comum do recorrente na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal e também, porque o artigo 124, I, do CTN, trata da solidariedade quanto ao pagamento do crédito tributário, ou seja, em caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária de parte do contribuinte, fato que não se confunde com a transferência da responsabilidade tributária a terceiros, tratado pelo artigo 135.

Em face da proposta de anulação do termo de atribuição de responsabilidade tributária, ficam prejudicadas todas as demais questões, inclusive aquelas tratadas em sede de preliminar.

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima elencados, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do termo de atribuição de responsabilidade tributária.

Sala das Sessões, em 18 de dezembro de 2008

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO - Redator Designado

Ouso divergir da posição abraçada pelo nobre relator. Conforme se demonstrará adiante a impugnação ou o recurso tempestivos da exigência de crédito tributário por um dos obrigados solidários instaura, sim, o litígio no processo administrativo fiscal que deve ser apreciado pela instância de julgamento administrativa competente.

Entendo que não só o próprio contribuinte autuado, mas também os responsáveis tributários possuem legitimidade para impugnar a exigência fiscal, de forma que a intempestividade do contribuinte não obsta o prosseguimento do feito caso algum dos responsáveis venham a se manifestar de forma tempestiva, como ocorreu no caso concreto.

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 vencido, 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 exequente 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)

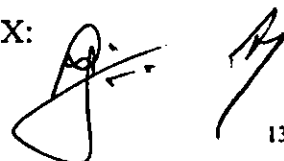
O Código, sem sombra de dúvidas, não se refere a todo e qualquer caso de co-responsabilidade, pois ficaria sem sentido a expressão "sendo caso". Dessa forma, o CTN vem corroborar com o entendimento aqui esposado de que os co-responsáveis podem ser indicados quando já se é possível determiná-los, *ab 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, competiria exclusivamente à PFN, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa e fazer o ajuizamento 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 mandatório 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)

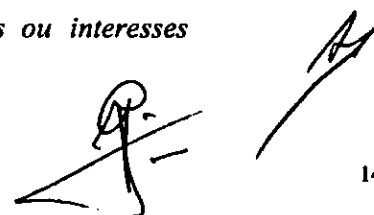
"Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

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 do recurso, na figura do Sr. LIU KUO NA.

Sala das Sessões, em 18 de dezembro de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO

