

SUMÁRIO

1. Nulidades Processuais IV – Erro na identificação do sujeito passivo.
2. Casuística.

1 – O erro na identificação do sujeito passivo.

O parágrafo único do art. 121 do CTN assevera que
“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”. Ato seqüente, o art. 124 nos informa que

“são solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei”. Grosso modo, duas espécies de sujeitos passivos predominam no processo administrativo tributário: o principal - cuja relação é pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador -, e o solidário - cuja responsabilidade decorre de designação expressa de lei e do interesse comum. Não há, entre ambos, benefício de ordem.

O art. 20 da Lei nº 16469/09 preceitua ser nulo o ato praticado com erro na identificação do sujeito passivo. O contencioso administrativo tributário Goiano nomeou como *“erro na identificação do sujeito passivo”* o que a legislação e doutrina processualista convencionaram chamar *“ilegitimidade de parte”*.

Com efeito, para a cobrança legítima do crédito tributário, é preciso que haja um **vínculo obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo**, uma relação credor-devedor. Esse vínculo é, naturalmente, a participação, o interesse direto ou indireto do sujeito passivo com a situação que constitui o fato gerador. Quando inexistente tal ligação ou o fisco não consegue prová-la adequadamente, é de se declarar a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

O art. 142 do CTN nos informa que a identificação do sujeito passivo é um dos elementos do crédito tributário. Sob essa mesma ótica, a Lei nº 16469/09, disciplinadora do Processo Administrativo Tributário, aduz ser requisito obrigatório mínimo do lançamento, dentre outros, a *identificação do sujeito passivo* (art. 8º, I).

• **Equívocos mais comuns.**

a) Confusão entre motorista/ condutor do veículo e transportador. A sujeição passiva deve recair sobre o transportador, qual seja, o **emitente do CTRC** ou o **proprietário que consta no DUT do veículo** (ver art. 29, §§2º e 3º do RCTE). Ressalte-se que o sujeito passivo é o constante do documento do veículo-trator, e não do semi-reboque. Importa observar que há casos em que o documento do veículo ainda permanece no nome de seu antigo proprietário.

Nessa situação, há grande probabilidade de que o condutor seja o verdadeiro transportador. A análise do caso concreto - perquirindo qual o vínculo existente entre condutor e proprietário - é que levará a autoridade fiscal a incluí-lo ou não na lide, aplicando o §2º do art. 46 do CTE¹.

b) Autuação da empresa de *leasing*, no caso de veículo com alienação fiduciária. Não se deve autuar a instituição financeira (fiduciário). O ICMS deve ser lançado contra o fiduciante - devedor, ou seja, aquele que detém a posse efetiva do veículo;

c) Falta de inclusão do transportador como solidário no caso de mercadoria transportada sem documentação fiscal (art. 45, I do CTE). Inequivocamente identificado o remetente e/ou o destinatário, a autoridade fiscal deve incluí-los na lide, conforme o caso;

d) Autuação de empresa que transporta passageiro: a autoridade fiscal somente deve autuar a empresa de ônibus se não conseguir identificar o proprietário da mercadoria transportada sem nota fiscal (Ver proc. 30217448005 60);

e) Autuação, na qualidade de solidários, de sócios sem poder de gestão ou, ainda, de diretores que não se vinculam à atividade comercial da empresa. Ex: Diretor Financeiro, Diretor administrativo, de Recursos Humanos, de Esportes etc.

Há que se ressaltar que, uma vez corretamente identificado pelo menos um dos sujeitos passivos - solidário ou principal -, o julgador não declarará a nulidade do ato. Saneia-se o lançamento pela simples exclusão daquele que não tem relação alguma com a obrigação tributária. É o que assevera o §5º do art. 20 da Lei nº 16469/09. Portanto, é salutar que a autoridade fiscal não se omita em arrolar todos os que detenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Resta salientar que a devolução de novo prazo de 5(cinco) anos, estabelecido para o procedimento de **reautuação** (art. 173, II do CTN), somente se aplica às hipóteses em que o lançamento anteriormente anulado tenha sido promovido em nome do **mesmo sujeito passivo**. Isso exclui a possibilidade de renovação do prazo quando houver erro na identificação do sujeito passivo. Nessa situação, o marco inicial para o cômputo da decadência é o constante do inciso I, e não do inciso II do art. 173 do CTN.

¹ § 2º Quando a responsabilidade, de que trata este artigo, alcançar mais de uma pessoa, estas responderão solidariamente pela satisfação da obrigação tributária.

2–Casuística.

Proc. nº 3023765631275. Recurso Voluntário, I CJUL, 03/09/07.

Ementa: ICMS. Processual. Nulidade da peça básica, argüida pela autuada. Erro na identificação do sujeito passivo. Acolhimento. Decisão unânime.

Relatório e voto: “(...) Intimado do procedimento fiscal, o sujeito passivo comparece ao feito com impugnação em Primeira Instância e requer o cancelamento ‘ab initio’ do processo por erro na identificação do sujeito passivo (...). Explica que no momento da apreensão, a identificação foi feita pelos dados do caminhão, que no Detran consta de propriedade da empresa, com a inscrição baixada, mas por constar débitos, não foi possível efetuar a transferência para o novo proprietário (...), inscrição estadual nº (...) e CNPJ nº (...).

Ressalta que embora a liberação da mercadoria tenha sido feito em nome da empresa, a pessoa cujo nome consta como tendo retirado a mercadoria não era sócio e nem tinha procuração para representar a empresa.

Compulsando os autos, pude concluir que assiste razão à autuada no que diz respeito à sua alegação em preliminar...”

Proc. nº 3021744800560. Recurso Voluntário, IV CJUL, 22/02/08.

Ementa: Preliminar de Nulidade por Erro de Identificação do Sujeito Passivo. Acolhimento. Decisão unânime. Há de se considerar nulo em virtude de erro de identificação do sujeito passivo o auto de infração que imputou responsabilidade tributária à pessoa jurídica, quando não provada a sua propriedade em relação a mercadorias encontradas desacobertadas da devida documentação fiscal.

Relatório e voto: “(...) Insurgindo-se contra o procedimento fiscal com impugnação em Primeira Instância, o sujeito passivo alega, em preliminar, a ilegitimidade passiva tendo em vista que quem deveria figurar no pólo passivo era a pessoa proprietária das mercadorias apreendidas e não a impugnante que tem como atividade única o transporte de passageiros e, não de mercadorias. (...) pedindo a exclusão de sua responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária tendo em vista tratar-se de empresa que opera no ramo de transporte, mas não transportava mercadoria (carga) de sorte a obrigar-se a exigir apresentação de nota fiscal do proprietário da bagagem, pois não recebeu a mercadoria por “despacho” o que implicaria na obrigação da emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas. Entende que o verdadeiro responsável pela mercadoria é o seu proprietário.

Passo a julgar e considero que a pretensão fiscal não pode prosperar visto que o trabalho fiscal está eivado de vício insanável. No caso em comento, não se pode atribuir responsabilidade tributária a quem não cometeu infração fiscal. A empresa em questão tem

como objeto social o transporte de passageiros e não o de cargas. Eventualmente, se o fizer, deverá acobertar a mercadoria com a documentação fiscal pertinente e ser responsabilizada de acordo com os trâmites legais. A devida análise do feito aponta que o sujeito passivo não foi incumbido a prestar serviço de transporte de mercadorias, mas sim de transportar passageiro e suas bagagens de um ponto a outro.

“(...) Pelo exposto, acolho a preliminar de nulidade do auto de infração por erro de identificação do sujeito passivo, argüida pelo recorrente, fato que põe fim à lide sem apreciação do mérito e declara nulo ‘ab initio’ o processo”.

Proc. nº 3023996104050. Impugnação. Instância singular, 19/11/08.

“(...) Quanto à identificação dos sujeitos passivos, entendo que a presunção legal estabelecida pelo art. 124 do CTN, em conjunto com o art. 45, XII, do CTE, exige que se comprove os fatos presuntivos, quais sejam: a ocorrência da omissão do tributo e titularidade da administração da empresa. Pois, não sendo sócio administrador não poderia ser indicado como solidário sob esse fundamento legal (talvez sob outro fundamento e com outra instrução probatória).

Como está inserida no gênero da presunção legal, cabe ao Fisco comprovar o fato presuntivo, para, de lei, presumir-se a solidariedade. Pois, como bem ensina o Ilustre doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes, ‘no direito tributário não vige a regra de que a solidariedade não se presume’.

Dos autos verifica-se que apenas o solidário (...) administrava a pessoa jurídica e que (...) era apenas sócia cotista.

Assim, sustentada no comando do inciso II do artigo 124 do CTN, a lei (CTE) atribuiu a alguns agentes, de forma específica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis, a solidariedade no pagamento da obrigação tributária, sem excluir a do contribuinte. Entre esses agentes estão os administradores da pessoa jurídica. Aos cotistas, não há ação ou omissão presumida a ser atribuída.

Portanto, o fato que se analisa subsume-se perfeitamente à hipótese legal somente em relação ao sócio administrador, na medida em que este têm interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação, bem como na medida em que houve o registro do crédito consignado em documentação fiscal falsificada.

Mantenho, portanto, a solidariedade do administrador em relação ao crédito tributário cobrado e excludo (a sócia não-administradora) do pólo passivo”.