



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10980.015939/2008-00
<b>Recurso nº</b>	137.747 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-002.052 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de abril de 2013
<b>Matéria</b>	COFINS/PIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - INFORMAÇÕES DE RECOLHIMENTOS DE ICMS
<b>Recorrente</b>	INDÚSTRIA E PECUÁRIA SÃO JOSÉ LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ CURITIBA - PR

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2003

AUTO DE INFRAÇÃO - NOTIFICAÇÃO - SÓCIO DO SUJEITO PASSIVO - RESPONSABILIDADE DE SÓCIO - LEGITIMIDADE PARA IMPUGNAR E RECORRER - ARTS. 9º, INCS. I E II E 58, INCS. I E II DA LEI N° 9.784/99 .

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. O fato de o Auto de Infração, embora formalizado em nome da empresa (contribuinte), ter sido notificado na pessoa de seu sócio, a par de não configurar erro na identificação do sujeito passivo, não ilide a eventual responsabilidade tributária do sócio por liquidação irregular da sociedade de pessoas (art. 134, inc. VII do CTN), razão pela qual o sócio, na qualidade responsável tributário e interessado, tem legitimidade para integrar a lide e apresentar impugnação e recursos administrativos cabíveis (arts. 9º, incs. I e II e 58, incs. I e II da Lei n° 9.784/99), cuja competência para julgamento em primeira instância pertence às DRJs (art. 233, inc. I da Portaria MF nº 203 de 14/05/12), não sendo lícito a estas últimas declinar de seu mister, sob pena de cerceamento ao exercício legítimo do direito à defesa constitucionalmente assegurado (art. 5º inc. LV da CF/88).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. TEMAS NÃO ENFRENTADOS PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Toda a matéria suscitada na impugnação de contribuinte ou responsável tributário deve ser enfrentada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, pois a omissão a respeito de quaisquer das matérias cogitadas em tal expediente enseja a nulidade da decisão exarada ao enredo do exame da defesa do contribuinte (arts. 31 e 59, inc. II do Decreto nº 70.235/72). A

nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) implica em retorno do processo administrativo para tal órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado com vistas a não ensejar supressão de instância (art. 25, I e II, do Decreto nº 70.235/72).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para anular a decisão da DRJ nos termos do voto do relator.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Luiz Carlos Shimoyama (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários da contribuinte (fls. 380/402) e de seu sócio gerente (fls. 372/379) contra o v. Acórdão DRJ/CTA nº 06-22.048 de 06/05/09 (fls. 360/364) exarado pela 3<sup>a</sup> Turma da DRJ de Curitiba - PR que, por unanimidade de votos, houve por bem “rejeitar a prejudicial de decadência e considerar procedentes os lançamentos originais no valor total de R\$ 12.166.679,14 relativos a Contribuições de COFINS e COFINS-NÃO CUMULATIVO (MPF nº 0910100/00256/08 fls. 86/104; ; COFINS R\$ 1.205.604,05; juros R\$ 881.493,18; Multa 75% R\$ 904.202,98; COFINS NÃO CUMULATIVO R\$ 10.966.588,88; Juros R\$ 4.159.223,83; multa 75% R\$ 8.224.941,53) e para o PIS (MPF nº 0910100/00256/08 fls. 66/84; PIS R\$ 2.994.486,21; Juros R\$ 1.431.166,91; Multa 75% R\$ 2.245.864,47), notificados em 12/11/08 (fls. 78 e 98), que acusaram a ora Recorrente de “insuficiência de recolhimento” das contribuições nos períodos de 30/01/03 a 30/11/06, conforme explicitado no TVF (fls. 105/108) nos seguintes termos:

### “5. CONTEXTO

*Ao processar as informações constantes de nossos arquivos na Receita Federal do Brasil, constatamos indícios que o contribuinte acima identificado havia omitido o recolhimento das contribuições PIS e da COFINS, nos anos calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006, em operações documentadas pela Empresa junto A Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, em especial as informações constantes da GIA, documento pelo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Impresso em 29/10/2013 por MARIA MADALENA SILVA

*qual se presta àquela as informações do Imposto de Circulação de Mercadoria - ICMS.*

*Com base nas análises preliminares, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.01.2008.00256-1 (\*), o qual, neste Termo, é parcialmente encerrado, notadamente no que diz respeito às contribuições, e dentro das informações hoje constantes para análise, que são os livros fornecidos pelo Contribuinte e os valores da referida GIA —ICMS, estando os mesmos dentro deste Processo Administrativo Fiscal nº 10980.015939/2008 -00 e seu Anexo.*

*Várias correspondências foram emitidas para solicitação de esclarecimentos e informações contábeis, todas neste processo, sendo que, em uma das respostas, a datada de 15 de outubro de 2008, o Contribuinte declara que não entregara as Declarações DIPJ; DCTF; e DACOM apenas por não o ter feito (fl. 65). Tanto assim, que forneceu todos os livros contábeis solicitados, cujas cópias por mim autenticadas estão contidas no Anexo deste.*

*Da análise aos livros, constata-se que, em 2003, 2004, 2005 e 2006, registrou vendas pelo estabelecimento Matriz, tanto no Livro de Saída, quanto no de ICMS, em ambos os valores iguais ao constante da GIA.*

*Já para a sua filial em Ponta Grossa, CNPJ 05.416.026/0002-10, nada consta em GIA com seu CNPJ, e seus Livros não foram apresentados à esta Fiscalização.*

*Foi identificada a não compatibilidade entre os dados da GIA e o dos Livros em alguns meses. Da análise, constatou-se terem informado, ao ICMS, alguns deles com os valores sem as vendas à outros estados, e até sem as devoluções, sendo que no presente trabalho estão considerados.*

*Desta forma, tomando-se como base os valores das vendas, informados no Livro de Saída apresentado e os dados da GIA - ICMS, sendo que àquele prevaleceu sobre os valores desse, procedeu-se ao presente lançamento da PIS e da COFINS, considerando-se, como base de cálculo, os valores fornecidos pelo próprio Contribuinte e a sua confissão, conforme quadro abaixo, elaborado até dezembro de 2006, último mês identificado com movimentação e dentro do presente MPF.*

Competência	Matriz	Filial	Total
2003	37.075.889,96	0,00	37.075.889,96
Jan	2.789.891,61	0,00	2.789.891,61
Fev	2.372.555,06	0,00	2.372.555,06
Mar	2.189.495,08	0,00	2.189.495,08
Abr	2.256.172,84	0,00	2.256.172,84
Mai-2 de 24/08/2013	2.330.079,24	0,00	2.330.079,24

Jun	2.285.424,17	0,00	2.285.424,17
Jul	2.954.533,67	0,00	2.954.533,67
Ago	2.860.026,52	0,00	2.860.026,52
Set	3.355.083,67	0,00	3.355.083,67
Out	4.602.738,25	0,00	4.602.738,25
Nov	4.480.585,17	0,00	4.480.585,17
Dez	4.599.304,68	0,00	4.599.304,68
2004	46.593.423,85	0,00	46.593.423,85
Jan	3.110.913,50	0,00	3.110.913,50
Fev	2.793.302,12	0,00	2.793.302,12
Mar	3.296.672,66	0,00	3.296.672,66
Abr	3.199.059,63	0,00	3.199.059,63
Mai	3.619.198,22	0,00	3.619.198,22
Jun	3.656.375,79	0,00	3.656.375,79
Jul	3.708.805,82	0,00	3.708.805,82
Ago	3.951.187,09	0,00	3.951.187,09
Set	4.146.199,99	0,00	4.146.199,99
Out	4.296.074,92	0,00	4.296.074,92
Nov	4.166.952,04	0,00	4.166.952,04
Dez	6.648.682,07	0,00	6.648.682,07
2005	49.361.564,77	0,00	49.361.564,77
Jan	4.295.761,51	0,00	4.295.761,51
Fev	3.493.464,25	0,00	3.493.464,25
Mar	3.737.685,14	0,00	3.737.685,14
Abr	3.429.122,54	0,00	3.429.122,54
Mai	3.895.961,44	0,00	3.895.961,44
Jun	3.834.758,08	0,00	3.834.758,08
Jul	3.202.508,14	0,00	3.202.508,14
Ago	3.501.614,50	0,00	3.501.614,50
Set	4.299.426,53	0,00	4.299.426,53
Out	5.097.490,16	0,00	5.097.490,16
Nov	4.659.504,32	0,00	4.659.504,32
Dez	5.914.268,16	0,00	5.914.268,16
2006	48.453.148,97	0,00	48.453.148,97
Jan	3.944.627,39	0,00	3.944.627,39

Documento assinado digitalmente com o CPF: MP nº 2.200-2 de 06/05/2013  
Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente e  
m 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por GILSON MA  
CEDO ROSENBURG FILHO

Impresso em 29/10/2013 por MARIA MADALENA SILVA

Fev	3.176.031,34	0,00	3.176.031,34
Mar	3.197.956,56	0,00	3.197.956,56
Abr	3.253.624,18	0,00	3.253.624,18
Mai	3.591.080,59	0,00	3.591.080,59
Jun	3.741.714,75	0,00	3.741.714,75
Jul	3.683.206,25	0,00	3.683.206,25
Ago	4.691.559,16	0,00	4.691.559,16
Set	4.221.445,67	0,00	4.221.445,67
Out	4.836.680,80	0,00	4.836.680,80
Nov	4.557.206,10	0,00	4.557.206,10
Dez	5.558.016,18	0,00	5.558.016,18

*Assim, foi emitido o Auto de Infração do qual este Termo é parte integrante, cujo demonstrativo consolidado encontra-se na folha 01 (um) deste processo, considerando lançamentos a título de Cumulativo e não Cumulativo, dependendo da vigência da Legislação da época, e em conformidade com Lucro Real, já que o contribuinte, ao não entregar suas declarações, e mesmo ter procedido a qualquer recolhimento correspondente, não manifestou a sua opção ( Art. 25 Lei 9.430, de 27/12/1996 ).*

*Também a salientar o fato de que, por não ter entregue as declarações antes do presente procedimento de fiscalização, o presente processo apenas decairá no prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do ano seguinte em que deveria ter entregue as mesmas (Inciso I, Artigo 173, Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), ratificado pelo Inciso I do Artigo 45, da Lei nº 8.212 de 24/07/1991).*

*Finalmente, considerando o retorno de correspondência anterior enviada ao endereço da matriz desta Empresa constante em nosso cadastro, e constatado em visita ao local que ela não mais lá se localiza, o presente está sendo entregue diretamente ao seu representante legal junto a RFB.”*

Reconhecendo expressamente que as impugnações oportunamente apresentadas atendiam aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 360/364 da 3ª Turma da DRJ de Curitiba - PR, houve por bem “rejeitar a prejudicial de decadência e considerar procedentes os lançamentos originais de Contribuições de COFINS e de PIS, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2003*

**LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.**

*Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, por meio da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo STF, Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por GILSON MARCELO ROSENBURG FILHO*

Impresso em 29/10/2013 por MARIA MADALENA SILVA

deve ser observado o prazo quinquenal de decadência estabelecido no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, quando não houver pagamento antecipado pelo obrigado.

Período apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

**BASE DE CALCULO. PIS. COFINS. RECEITA APURADA COM**

**BASE NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS.**

Mantém-se na integra a receita apurada com base no Livro de Registro de Saídas, por não ter sido produzida pelo sujeito passivo prova quanto a devolução de vendas.

**PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO.**

A faculdade estabelecida para o aproveitamento de créditos básicos e presumido do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercida pela pessoa jurídica e demonstrada em instrumento

próprio.

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADES.**

A autoridade administrativa é vedado manifestar-se sobre questões de constitucionalidade e ilegalidades de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico.

**MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LEGALIDADE.**

Presentes os pressupostos de exigência, cobram-se multa ofício e juros de mora pelos percentuais legalmente determinados.

*Lançamento Procedente”*

Nas razões de Recursos Voluntários da contribuinte (fls. 380/402) e de seu sócio gerentes (fls. 372/379) oportunamente apresentados, os ora Recorrente sustentam a insubstância da r. decisão e dos lançamentos por ela mantidos, tendo em vista: a) preliminarmente a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a outubro de 2003, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN bem como a exclusão do sócio por ausência dos pressupostos legais que autorizariam sua inclusão no pólo passivo; b) no mérito alega que o fisco não deduziu da base de cálculo os valores relativos às vendas canceladas (art. 10, § 3º, V, "a", das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como não considerou os créditos básicos do PIS e COFINS não cumulativos (art. 3º da Lei nº 10.637/2002, art. 3º da Lei nº 10.833/2003), além do crédito presumido decorrente do estoque de abertura (art. 11 da Lei nº 10.637/2002, art. 12 da Lei nº 10.833/2003); c) a ilegalidade da aplicação dos juros à Taxa SELIC e a confiscatoriedade da multa de 75%.

Em 25/02/10 a contribuinte protocolizou pedido de desistência parcial do Recurso (fls. 404/405) solicitando inclusão dos valores objeto da desistência no parcelamento da Lei 11.941/2009, sendo que através de r. despacho de fls. 411 a d. Fiscalização da DRF de São José dos Pinhais - PR transferiu os valores solicitados para o processo 10912.000303/2010-83 para fins de consolidação naquele parcelamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por GILSON MARCELO ROSENBURG FILHO

Impresso em 29/10/2013 por MARIA MADALENA SILVA

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

Os Recursos Voluntários preenchem os requisitos de admissibilidade razão pela qual deles conheço e, no mérito merece parcial provimento o Recurso do responsável tributário para anular a r. decisão ora recorrida.

Realmente, desde logo constato que a r. decisão recorrida deixou de apreciar a impugnação do sócio da autuada, aos fundamentos de que:

*Por fim, quanto à pretensa exclusão do sócio Angelo Setim Neto do pólo passivo da presente autuação, em face do recebimento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, cuja lavratura é mencionada no Termo de Verificação e Encerramento Fiscal (fl. 108), esclareça-se que às Delegacias de Julgamento compete julgar os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários.*

*Desta forma, este órgão de julgamento não é apto a se manifestar quanto à matéria referente à responsabilização de terceiros, que é afeta ao órgão responsável por uma possível execução posterior dos valores discutidos nos autos.*

*Em outras palavras, a qualificação dos prováveis responsáveis pelo crédito tributário é inerente aos procedimentos de cobrança e execução do débito, e não ao de controle de sua legalidade que compete A instância administrativa.*

*Destarte, falece competência a esta DRJ para o julgamento de defesa apresentada a Termo de Responsabilização, em consonância, aliás, com o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal):*

*"Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências (Redação dada pelo art. 12 da Lei nº 8.748/1993)" (grifou-se)*

*Conforme se observa do dispositivo transcrito, a competência desta DRJ se limita ao julgamento de razões de defesa suscitadas, pela contribuinte autuada (inequivocamente indicada nos respectivos campos dos autos de infração, às fls. 79 e 99) contra exigências constituídas.*

*Logo, não pode esta repartição, sem qualquer amparo legal, decidir acerca de matéria estranha à formalização do lançamento, atinente apenas a quem caberia, na hipótese de manutenção final da exigência fiscal e de seu não-pagamento pelo sujeito passivo autuado, se sujeitar à respectiva cobrança.*

*É certo dispor o art. 5º LV, da Constituição Federal que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados*

*em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".*

*É o caso de se perguntar: no processo administrativo fiscal, quem são os litigantes?*

*A resposta se depara, também, no Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), quando dispõe, em seu art. 14, que:*

*"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento." (grifou-se)*

*É dizer: a impugnação a qualquer outra matéria que não seja a da exigência fiscal propriamente dita, posta a exame da Delegacia de Julgamento, não instaura qualquer litígio e, em consequência, não tem o condão de exigir o seu pronunciamento.*

*E o que ocorre, por exemplo, com a lavratura, por parte da Fiscalização, e na mesma época da constituição do crédito tributário, de Representação Fiscal para Fins Penais.*

*Essa Representação, como se sabe, tem como finalidade auxiliar o Ministério Público Federal na formalização de denúncia na esfera criminal.*

*Analogamente, o Termo de Sujeição Passiva Solidária - cujos indicados, de regra, são os mesmos apontados naquela Representação, quando existente - destina-se a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) quando de eventual execução judicial de crédito fiscal não pago pelo sujeito passivo autuado.*

*Trata-se, pois, de matéria que extrapola a competência desta DRJ, quanto lavradas por ocasião da autuação, e que nada têm a ver com o lançamento propriamente dito, sendo objeto, ambas, de acolhimento, ou não, por parte daqueles órgãos, em momento processual distinto deste.*

*Destaque-se, por oportuno, que nada impede que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), no exercício de suas atribuições constitucionais (art. 131, § 3º, da Lei Maior), direcione a execução judicial contra terceiras pessoas que não tenham sido apontadas pela Fiscalização, ou que o faça apenas com relação a algumas por esta indicadas, nos limites de seu poder discricionário.*

*Assim, pretender-se discutir o conteúdo e o alcance do Termo de Sujeição Passiva Solidária, sem, ao menos, se ter a certeza de seu futuro aproveitamento pela PFN, reputar-se-ia inócuo, porquanto não vedaria que aquele órgão, alicerçado em seu próprio convencimento, e de forma autônoma, viesse a orientar a execução judicial contra quem entendesse de direito.*

*Por óbvio, esse é um juízo de valor dos Procuradores da Fazenda Nacional, em face dos elementos carreados para os autos pelo Fisco, ou de outros a que vierem ter acesso.*

*Assim sendo, não estão, eles, vinculados a entendimentos anteriormente emanados a respeito, seja das Delegacias de Julgamento, seja dos Conselhos de Contribuintes, não se tratando, portanto, de matéria que deva ser apreciada por qualquer dessas instâncias julgadoras.*

*Do que se deflui que os aspectos relativos à responsabilização de terceiros pelos créditos tributários da pessoa jurídica constituem matéria estranha ao processo administrativo fiscal regularmente instaurado contra esta última, podendo ser apresentada a defesa pertinente em caso de eventual execução judicial do crédito tributário.*

*Nesse contexto, descebe conhecer da matéria trazida pela petição de Angelo Setim Neto (fls. 113/117).” (sic r. decisão ora recorrida)*

Nesse ponto não subsiste a r. decisão recorrida e deve ser anulada, por violação aos direitos de defesa do sócio Recorrente, responsável tributário pelo crédito tributário em discussão.

Como é curial e esclarece a Suprema Corte: “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a *regra matriz de incidência* tributária e a *regra matriz de responsabilidade* tributária, cada uma com seu *pressuposto de fato* e seus *sujeitos próprios*. A referência ao *responsável* enquanto *terceiro* (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que *não participa da relação contributiva*, mas de uma *relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela*”, razão pela qual “não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os *patrimônios das pessoas física e jurídica*, o que, além de impor *desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica*, descharacterizando as sociedades limitadas, implica *irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada*” (cf. AC. do STF Pleno no RE 562276-PR, em sessão de 03/11/010, Rel(a) Min. ELLEN GRACIE, in DJU-027 de 09-02-2011 publ. em 10/02/11 EMENT VOL-02461-02 PP-00419).

Derivando diretamente da Constituição e da lei, as relações intersubjetivas de Direito Tributário, seja no seu aspecto substantivo, seja no seu aspecto adjetivo, qualificam-se como relações de direito e não de poder, de tal modo que ambas as partes da relação jurídico tributária estão igualmente submetidas à lei e à jurisdição, e a *atribuição* ou *imputação* da *obrigação e responsabilidade* tributárias a pessoas direta ou indiretamente *vinculadas* à mesma obrigação, não é um ato *arbitrário ou discricional* do *legislador* ou da *autoridade lançadora*, mas muito ao revés obedece necessariamente a *critérios racionais de vinculação jurídica*, que *vinculam e direcionam* a pretensão fiscal contra as pessoas e os patrimônios do obrigado e responsáveis.

Realmente, ao fixar os critérios de *atribuição* ou *imputação* da *obrigação* e da *responsabilidade* tributárias, o Código Tributário Nacional claramente *distingue* entre a figura do *contribuinte*, atributo de quem *realiza o fato típico* ou cerne do fato gerador (art. 121, § único, inc. I do CTN), da figura do *responsável tributário*, qualificado como aquela *terceira pessoa* que, embora sempre *vinculada ao fato gerador*, sem revestir a condição de contribuinte, a lei *atribui de modo expresso* a responsabilidade pelo crédito tributário, atribuindo-lhe em *caráter exclusivo ou supletivo*, o cumprimento total ou parcial, da referida obrigação (art. 121, § único, inc. I e art. 128 do CTN).

Em suma, distingue-se claramente a responsabilidade patrimonial por dívida própria, atribuída a quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador, denominado contribuinte, da responsabilidade patrimonial por dívida alheia, atribuída à terceira pessoa que, embora sempre vinculada ao fato gerador, sem revestir a condição de contribuinte, a lei obriga a responder também pela mesma prestação jurídico tributária, em caráter exclusivo ou supletivo.

Da mesma forma a Lei Complementar expressamente *autoriza* à lei ordinária do ente tributante competente, a “*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”<sup>20</sup> (art. 128 do CTN). Na primeira hipótese (exclusão da

responsabilidade do contribuinte) *substitui-se* a responsabilidade do contribuinte, devedor original do tributo, pela do responsável *vinculado* ao fato gerador da obrigação tributária original, que passa a ser o *substituto tributário*; na segunda hipótese (responsabilidade em caráter supletivo), por estarem *vinculados* e terem *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, as pessoas do *contribuinte e responsável*, são *solidariamente obrigadas*, sendo que a referida *solidariedade* das pessoas, sempre expressamente designadas por lei, “*não comporta benefício de ordem*” (art. 124 do CTN).

No caso concreto resta evidente que, tratando-se de *responsabilidade tributária solidária supletiva*, por ter *interesse comum* (art. 124 do CTN) e *participação direta na dissolução irregular da sociedade* (arts. 134, inc. VII e 135, incs. I do CTN), o sócio responde *solidária e patrimonialmente* pela obrigação tributária da contribuinte (pessoa jurídica) autuada e, consequentemente tem legitimidade para integrar a lide na qualidade de interessado e para apresentar impugnação ao lançamento e os recursos administrativos cabíveis desde que regularmente intimado e configurados os pressupostos legais de sua responsabilidade, tal como ocorre no caso concreto.

Nessa ordem de ideias a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao PAF (cf. Ac. da 1ª Seção do STJ no MS nº 7045-DF, em sessão de 22/11/2000, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. In DJU de DJ 05/03/01 p. 119; AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 764.111-RS, em sessão de 15/05/07, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 12/11/07 p. 160), expressamente dispõe em seus arts. 9º, incs. I e II e 58, incs. I e II que:

*“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;*

*(...)*

*“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;*

*(...)*

Nesse sentido a Jurisprudência Administrativa do antigo Conselho de Contribuintes como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002*

*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.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por DICARNE COMERCIAL DE ALIMENTOS DERIVADOS DE CARNES LTDA.*

*ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por voto de qualidade TOMAR CONHECIMENTO do recurso, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para que os autos retomem à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE para apreciação da questão relativa à sujeição passiva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir/o voto vencedor o Conselheiro Antônio Bezerra Neto.” (cf. Acórdão nº 103-23.365 da 3ª Câm. do 1º CC, Rec. nº 148.851, Proc.nº 11618.001496/2003-58, em sessão de 24/01/08, Rel. Des. Cons Antônio Bezerra Neto).*

Ressalte-se que na “Prestação de Esclarecimentos” (fls. 54/55) o próprio Recorrente esclarece que:

*“Durante o período de funcionamento desta empresa o ramo de comercialização de carnes e derivados passou por grande turbulência, causando problemas de margem operacional, inadimplência e dificuldades financeiras, o que nos levaram a paralisar atividade antes de nos tornarmos insolventes por possíveis passivos vindouros.*

*Considerando estes problemas a Indústria e Pecuária São Jose Ltda. paralisou suas atividades operacionais em março de dois mil e sete. A última nota fiscal emitida foi a de número 117136 em trinta e um de março de dois mil e sete.*

*Junto a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná foi solicitado a baixa no cadastro de contribuintes do ICMS em dezoito de julho de 2007, conforme Documento Único de Cadastro — DUC emitido eletronicamente via internet em 25 de julho de dois mil e sete, comprovante número 357.100.188-24.”*

Por seu turno no TVF (fls. 105/108) a d. Fiscalização esclarece que:

*“(…)*

*Várias correspondências foram emitidas para solicitação de esclarecimentos e informações contábeis, todas neste processo, sendo que, em uma das respostas, a datada de 15 de outubro de 2008, o Contribuinte declara que não entregara as Declarações DIPJ; DCTF; e DACOM apenas por não o ter feito (fl. 65). Tanto assim, que forneceu todos os livros contábeis solicitados,*

*cujas cópias por mim autenticadas estão contidas no Anexo deste.*

*Da análise aos livros, constata-se que, em 2003, 2004, 2005 e 2006, registrou vendas pelo estabelecimento Matriz, tanto no Livro de Saída, quanto no de ICMS, em ambos os valores iguais ao constante da GIA.*

*Já para a sua filial em Ponta Grossa, CNPJ 05.416.026/0002-10, nada consta em GIA com seu CNPJ, e seus Livros não foram apresentados à esta Fiscalização.*

(...)

*Assim, foi emitido o Auto de Infração do qual este Termo é parte integrante, cujo demonstrativo consolidado encontra-se na folha 01 (um) deste processo, considerando lançamentos a título de Cumulativo e não Cumulativo, dependendo da vigência da Legislação da época, e em conformidade com Lucro Real, já que o contribuinte, ao não entregar suas declarações, e mesmo ter procedido a qualquer recolhimento correspondente, não manifestou a sua opção (Art. 25 Lei 9.430, de 27/12/1996).*

(...)

*Finalmente, considerando o retorno de correspondência anterior enviada ao endereço da matriz desta Empresa constante em nosso cadastro, e constatado em visita ao local que ela não mais lá se localiza, o presente está sendo entregue diretamente ao seu representante legal junto a RFB.”*

O fato de o Auto de Infração, embora formalizado em nome da empresa, ter sido notificado na pessoa de seu sócio, a par de não configurar erro na identificação do sujeito passivo (cf. Acórdão nº 105-14257 da 5<sup>a</sup> Cam. do 1º CC, Rec. nº 134988, Proc. nº 13851.001128/00-68, em sessão 05/11/2003, Rel. Cons. Daniel Sahagoff), não ilide a responsabilidade tributária do sócio - que pode decorrer não apenas de “excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”(art. 135, incs. I e III do CTN), mas também por “liquidação irregular da sociedade de pessoas” (arts. 134, inc. VII e 135, incs. I do CTN) -, donde resulta sua legitimidade para apresentar impugnação e recursos no processo administrativo fiscais, cuja competência para julgamento em primeira instância, pertence às DRJs (cf. art. 233, inc. I da Portaria MF nº 203 de 14/05/12), não sendo lícito a estas últimas declinar de seu mister, sob pena de cerceamento ao exercício legítimo de direito à defesa constitucionalmente assegurado (art. 5º inc. LV da CF/88).

Omitindo-se sobre ponto fundamental do contraditório instalado, quando deixa de apreciar as razões de impugnação do sócio responsável tributário, a r. decisão recorrida desatende aos requisitos essenciais que os artigos 31 e 59, inc. II do Decreto nº 70.235/72 enumeram como condição de sua validade, ensejando nulidade por preterição aos direitos da defesa, como tem reiteradamente proclamado a Jurisprudência da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes como se pode ver das seguintes ementas:

*“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Configurando-se omissão de ponto sobre o qual a Turma devia se pronunciar, é de se acolher os Embargos interpostos, conforme determina o art. 27, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 28/05/2013 por GILSON MACELO ROSENBURG FILHO

Impresso em 29/10/2013 por MARIA MADALENA SILVA

***PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE  
- NULIDADE -***

*Tendo a câmara recorrida deixado de decidir sobre matéria trazida no recurso voluntário do contribuinte, configura-se preterição do direito de defesa e, consequentemente, a nulidade do acórdão recorrido.*

*Embargos de declaração acolhido.” (Ac. da 3ª Turma da CSRF no Recurso de Divergência nº 301-122696, Proc. nº 13149.000230/96-05 em sessão de 17/05/05 Acórdão de CSRF/03-04.421, Rel. Cons. Paulo Roberto Cucco Antunes, em nome de VIAÇÃO XAVANTE LTDA.)*

***“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL . NULIDADE. TEMA NÃO ENFRENTADO PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. IMPUGNAÇÃO DEDUZIDA POR CONTRIBUINTE.***

*Toda a matéria suscitada em impugnação deve ser enfrentada pela delegacia da receita federal de julgamento, pois a omissão a respeito de quaisquer das matérias cogitadas em tal expediente enseja a nulidade da decisão exarada ao ensejo do exame da defesa do contribuinte. toda a extensão da defesa do contribuinte merece exame e definição, por força da previsão do artigo 31 do Decreto nº 70.235/72. A nulidade da decisão proferida pela delegacia da receita federal de julgamento implica em retorno do processo administrativo para tal órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado com vistas a não ensejar supressão de instância. inteligência do artigo 25, I e II, do Decreto nº 70.235/72. Processo anulado, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.” (cf. Ac. n. 203-09919, da 3ª Câm do 2º CC, Rec. n. 122925, Proc. nº 10830.005027/97-76, Rel. Cons. César Piantavigna, em sessão de 02/12/2004, em nome de MIRACEMA NUODEX S/A INDÚSTRIAS QUIMÍCAS) Decisão: Por unanimidade de votos, anulou-se o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.*

***“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - NULIDADES - A OMISSÃO NO EXAME DE MATÉRIA POSTA NA PEÇA IMPUGNATÓRIA DETERMINA A NULIDADE DA DECISÃO ASSIM PROFERIDA.***

*Preliminar acolhida, declarada nula a decisão de primeiro grau. (DOU 11/10/01) cf. Ac. n. 103-20570, da 3ª Câm. do 1º CC, Rec. nº 124874 Proc. nº 10820.000854/00-04, Rel. Cons. Márcio Machado Caldeira, em sessão de 19/04/2001, em nome de COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.) Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para, acolhendo a preliminar suscitada pela recorrente, declarar a nulidade da decisão “a quo” e determinar a remessa dos autos à repartição para que nova decisão seja prolatada. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Ives Gandra da Silva Martins, inscrição OAB/SP nº 11.178.*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO – NULIDADE – OMISSÃO DO JULGADOR NA APRECIAÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA –*

*Caracteriza-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora acerca de documentos e argumentações apresentadas na impugnação pelo sujeito passivo, implicando na declaração de nulidade da decisão, com fundamento no art. 59, II, do Decreto 70235/72.*

*Declarada nula a decisão singular. " (cf. Ac. nº 108-05949, da 8<sup>a</sup> Câm. do 1º CC, Rec. n. 120305, Proc. n. 13971.000266/98-68, Rel. Cons. José Henrique Longo, em sessão de 08/12/1999)*

*Decisão: Por unanimidade de votos, DECLARAR a nulidade da decisão de primeiro grau.*

Finalmente, também já assentou a Jurisprudência Administrativa que, a nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal, implica em retorno do processo administrativo para o órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado, de modo a não ensejar supressão de instância (cf. Ac. n. 203-09919, da 3<sup>a</sup> Câmara do 2º CC, Rec. n. 122925, Proc. nº 10830.005027/97-76, Rel. Cons. César Piantavigna, em sessão de 02/12/2004, em nome de MIRACEMA NUODEX S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS).

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para anular a r. decisão recorrida, a fim de que outra seja proferida com a análise pormenorizada da impugnação do sócio Recorrente, retomando-se o devido processo legal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de abril de 2013

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA