



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

Processo n° 10218 .000198/2008
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° **1201-000.387 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida HAMILTON MIRANDA DE ANDRADE - RESPONSÁVEL

EXTINÇÃO DE FATO. DIVISÃO DE ATIVOS. INTERPOSTA PESSOA. REDIRECIONAMENTO DA FISCALIZAÇÃO AOS SÓCIOS DE FATO.

Pessoa jurídica extinta de fato, com liquidação irregular e partilha de ativos entre os sócios de fato. CNPJ declarado inapto. Redirecionamento da fiscalização aos sócios de fato. Procedimento correto. Aplicação do inc. III, do art. 34, c/c art. 50 da IN SRF n° 568/2005. Dá-se provimento à remessa oficial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACÓRDÃO os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Claudemir Rodrigues Malaquias – Presidente

Regis Magalhães Soares de Queiroz – Relator

EDITADO EM:

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS (Presidente), MARCELO CUBA NETTO, RAFAEL CORREIA FUSO, JOAO BELLINI JUNIOR, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, REGIS MAGALHAES SOARES DE QUEIROZ.

Relatório

Por sua completude, transcrevo e adoto o relatório elaborado na Delegacia da Receita Federal de Julgamento, *verbis*:

Contra o sujeito passivo acima qualificado 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, formalizando-se um crédito no montante de R\$ 3.112.085,44 (valores principais, multas e juros calculados até 29/02/2008).

A infração tem fundamento na omissão de receita ou de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Como foi declarada inapta a inscrição no CNPJ da empresa Amazonas Distribuidora de Alimentos Ltda., por motivo de inexistência de fato, conforme documentos de fls. 1082 e 1087, a fiscalização entendeu, conforme Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.273) que:

Em consequência disso, como sujeitos passivos deverão ser indicados os sócios que tinham função de gerência (administradores) da sociedade extinta irregularmente.

Ou seja, a dissolução irregular de pessoa jurídica implica a substituição da sujeição passiva da pessoa jurídica para os seus agentes.

Nesse caso, em se tratando de sociedade extinta irregularmente, deve-se impor a responsabilidade tributária ao sócio-gerente, sendo autorizado, assim, redirecionamento da exigência fiscal.

Foi elaborado, também, Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1.375 e 1.376) para o contribuinte Edmilson Ferreira da Silva, CPF. 124.446.183-00, cuja ciência foi dada em 31/03/2008 (fl. 1.376).

Cientificado do lançamento em 31/03/2008 (fls. 1.336, 1.344, 1.353 e 1.363), o sujeito passivo, inconformado, apresentou impugnação em 29/04/2008, às fls. 1.382 a 1.412, alegando, em síntese, que:

1) todos os atos praticados anteriores à emissão do MPF nº 02.1.03.00.2008.00066-9 em 25.03.2008, emitido para fiscalizar HAMILTON MIRANDA DE ANDRADE e que constam registrados no referido processo e que serviram de base para a autuação objeto da impugnação são nulos, devendo ser desentranhados dos autos porque referidos documentos não dizem respeito a HAMILTON MIRANDA DE ANDRADE, considerando que foram obtidos sem autorização do MPF ora indicado;

2) o requerente é pessoa física, responsável por obrigação tributária devida pelo contribuinte, subsidiariamente, sendo que o sujeito passivo, no caso é a empresa AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA., que existe juridicamente;

3) outro ponto que macula a autuação fiscal foi o fato de que a empresa declarou expressamente que a forma de tributação do lucro, de fato utilizada por ela, foi o lucro real, embora, equivocadamente, tenha entregue DIPJ com base no lucro presumido. Para tanto apresentou a escrituração contábil (Diário e Razão) e a fiscal (Livro de Entradas, Saídas, Apuração de ICMS e LALUR), mas o Auditor Fiscal insistiu em atuar pelo lucro presumido tão somente pelo fato da empresa ter apresentado DIN pelo lucro presumido;

4) da simples análise das rubricas constantes dos extratos bancários não é difícil concluir que as operações financeiras decorreram de operações mercantis (compra e venda), tais como: cobrança, liq. desconto, cheque custódia, liquidação de cobrança, desconto de cheque e outros mais, além da existência da escrituração mercantil e fiscal e da própria declaração firmada pela empresa;

5) quanto aos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) oriundos da fiscalização do imposto de renda, sendo anulado o principal, os reflexos se comunicam na mesma proporção, devendo seguir o destino do principal, qual seja, a anulação.

Por fim, caso seja mantida a autuação fiscal, o impugnante requer que seja excluído da autuação fiscal a multa punitiva de 75% em cumprimento ao que dispõe o art. 134, parágrafo único do CTN, devendo ser mantida a responsabilidade tributária do principal pelo requerente até o percentual de 58% que é a sua participação na sociedade, considerando a existência de outro sócio-gerente possuidor de 42%.

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém-PA, por unanimidade de votos, julgaram o lançamento nulo, ao argumento de que quando declarada a inaptidão de CNPJ, mesmo diante da situação de extinção irregular ou inexistência de fato da sociedade, o lançamento deve ser realizado contra a pessoa jurídica inapta e não contra o seu sócio de fato, como ocorreu. A ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Processo nº 10218 .000198/2008
Acórdão n.º **1201-000.387**

S1-C2T1
Fl. 4

Ano-calendário: 2003, 2004.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA INAPTA. Quando a pessoa jurídica é declarada inapta, é sobre ela que deve ser efetuado o lançamento.

Lançamento Nulo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro REGIS MAGALHÃES SOARES DE QUEIROZ, relator:

1. Identificação do responsável

Cuida-se de remessa *ex officio* de julgamento de auto de infração decorrente da fiscalização da pessoa jurídica Amazonas Distribuidora de Alimentos Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 02.995.023/0001-09, referente ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004.

Pela descrição do Termo de Verificação Fiscal de fls. 249, a ação fiscal constatou que a empresa sob fiscalização foi extinta de fato, visto ter sido liquidada irregularmente com partilha de seus ativos aos sócios de fato.

Deu-se, então, o encerramento do MPF original sendo expedido um novo para direcionamento da autuação aos sócios de fato e gerentes, Srs. Hamilton Miranda De Andrade, CPF nº 197.985.392-49, e Edmilson Ferreira Da Silva, CPF nº 124.446.183-00.

Além disso, verificou-se em 09.02.2001 a interposição de pessoas no quadro social de modo fraudulento, visando simular situação de transferência de responsabilidade tributária para terceiros que jamais exerceram de fato a condição de sócio nem tinham capacidade econômica para tanto.

Essa situação acabou confessada pelos sócios de fato em petição encaminhada por procurador à autoridade fiscal, juntada a fls. 423-428, cujos termos mais relevantes são os seguintes:

"Consta no banco de dados da Receita Federal que os sócios da empresa fiscalizada AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. são Juarez Pereira da Silva e Francisco Lima da Silva. Entretanto, referida alteração contratual não se efetivou de fato, tornando-se sem efeitos jurídicos, devendo referidos nomes serem excluídos do quadro societário e substituídos pelos sócios anteriores, inclusive para efeito de possível co-responsabilidade tributária.

(...)

Diante destas informações e considerações, requer (sic):

1 — que seja excluído do quadro societário da empresa AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. os nomes de Juarez Pereira da Silva, CPF nº 297.392.922-91 e Francisco Lima da Silva, CPF nº 268.642.742-68 porque ambos não possuem responsabilidade perante referida empresa, devendo constar como sócios os nomes de HAMILTON MIRANDA DE ANDRADE, CPF nº 197.985.392-49, EDIMILSON FERREIRA DA SILVA, CPF nº 124.446.183-00 e PAULO JUSENIR GIACOMIN, CPF nº 451.673.037-53.

(...)"

O CNPJ da pessoa jurídica inicialmente fiscalizada foi declarado inapto na forma do **art. 34, inc. III**, c.c. com o art. 41, incs. II e IV, da Instrução Normativa RFB nº 568, de 8/9/2005, pelo Ato Declaratório Executivo nº 17, de 22/10/2007, publicado no DOU de 24/10/2007.

Adicionalmente a fiscalização apurou que no cadastro da fazenda estadual a pessoa jurídica então fiscalizada constava com sua inscrição nº 15.203.397-1 *suspensa* por motivo de *baixa*.

Sobre a extinção irregular da pessoa jurídica fiscalizada a empresa fornecedora daquela R. T. Distribuidora de Alimentos Ltda., CNPJ nº 06.889.985/0001-34 – segundo declarações de seu sócio gerente a fls. 235 – comprou em julho de 2004 mercadorias, mobiliário e veículos da pessoa jurídica originalmente fiscalizada, em negociação havida com os sócios de fato desta, os Srs. Hamilton Miranda De Andrade e Edmilson Ferreira Da Silva, denotando procedimento de liquidação patrimonial da sociedade fiscalizada voltada à sua extinção.

Além disso, a fiscalização constatou que inúmeros veículos da pessoa jurídica fiscalizada foram vendidos ou transferidos a terceiros (cfr. tabela de fls. 1.278).

O v. acórdão *a quo*, não obstante, entendeu por bem anular o lançamento, por que este deveria ser dirigido contra a pessoa jurídica extinta e não contra os seus sócios remanescentes. Nesse sentido, extraem-se os seguintes trechos fundamentais a esta conclusão:

Verifica-se na legislação acima que a pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada inapta continua a existir legalmente, já que a sua inexistência, no caso do art. 34, III, só ocorre de fato. Tanto é assim, que os créditos tributários da pessoa jurídica inapta são encaminhados normalmente para inscrição e execução, conforme o caput do art. 50, até mesmo no caso de inexistência de fato, desde que estes créditos sejam decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da paralisação das atividades da entidade, conforme parágrafo único do art. 50.

(...)

Conforme se depreende dos julgados acima, é juridicamente possível o redirecionamento da execução contra a pessoa dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, quando ficar provado que o crédito tributário constituído é resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mesmo que tais pessoas não constem do título executivo e, conseqüentemente, do anterior lançamento de ofício.

A partir daí, impõe-se concluir que mesmo provado o dolo do impugnante, não poderia ter sido efetuado o lançamento contra a pessoa física do sócio, primeiro porque a pessoa jurídica ainda tem existência legal, sendo, portanto, o sujeito passivo — contribuinte e segundo porque o art. 135, III, do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, mas de responsabilidade patrimonial pessoal pelo crédito tributário, que pode vir a ser configurada juridicamente apenas na fase de execução.

Em relação à declaração de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica originalmente fiscalizada, dispunha a IN SRF nº 568 de 08/09/2005 em vigor à época dos fatos:

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I – omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II – omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III – inexistente de fato;

IV – que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

A seu turno, o seu art. 50 estabelecia:

Dos Créditos Tributários da Pessoa Jurídica Inapta

*Art. 50. O encaminhamento, para fins de inscrição e execução, de créditos tributários relativos à pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ **tenha sido declarada inapta, nas hipóteses dos incisos I, II e IV do art. 34**, será efetuado com a indicação dessa circunstância e da identificação dos responsáveis tributários correspondentes.*

Note-se que diferentemente do que afirmou a r. decisão *a quo*, quando a inaptidão se der com fundamento no inc. III, do art. 34, da IN SRF nº 568/2005 não se aplica a disposição do seu art. 50, **não** se dando o encaminhamento dos débitos de pessoa jurídica inexistente para inscrição em dívida ativa.

In casu deu-se a extinção irregular da sociedade originalmente fiscalizada, com versão de seus ativos aos sócios de fato, implicando na incidência do art. 135 do CTN, invocado pela fiscalização para fundamentar o lançamento. Dispõe o referido diploma:

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.

Há conhecido dissenso doutrinário acerca da extensão desse dispositivo legal e em especial do sentido da responsabilização “*peçoal*” do administrador da sociedade que ele invoca.

Segundo Aliomar Baleeiro esta norma implica responsabilidade plena por substituição tributária passando o administrador pessoalmente responsabilizado a ser o responsável “*ao invés do contribuinte*” (**Direito Tributário Brasileiro**. RJ, Forense, 1994, pp. 491-492).

No mesmo sentido Luciano Amaro quando afirma não se tratar de responsabilidade subsidiária nem solidária do administrador, terceiro em relação ao contribuinte, mas de responsabilidade própria e exclusiva deste:

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde ‘peçoalmente’” (**Direito Tributário Brasileiro**. RJ, Forense, 1999, p. 308).

Outros entendem, como o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que, a fim de os administradores constarem futuramente na eventual certidão de dívida ativa é necessário que tenham participado do processo administrativo onde se deu a constituição do crédito tributário. Entretanto, para este autor, o auto de infração deve ser lavrado tanto contra a pessoa jurídica contribuinte originária, quanto contra os responsáveis pessoais, porque a pessoalidade, para ele, não implica exoneração do contribuinte originário. Não obstante o autor afirma, linhas antes, haver “*transferência da responsabilidade da pessoa jurídica para as pessoas físicas*” (*Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresa por dívida tributárias da pessoa jurídica, in Responsabilidade Tributária*. Dialética, SP, 2007, pp. 155).

Adicionalmente a autuação invocou, em sustentação ao lançamento contra os sócios de fato, o art. 207 do RIR/99 que dispõe sobre a responsabilidade daquele pela dissolução irregular de sociedade:

“Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º)

(...)

V - os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 50, § 1º):

(...)

III - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica extinta, no caso do inciso V.”

Já há tempos a jurisprudência do Col. STJ pacificou-se no sentido da possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios na hipótese de dissolução irregular dolosa de sociedade, como esta dos autos, quando restam débitos tributários a saldar. Nesse sentido o precedente abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – OFENSA AO ART. 20, § 4º, DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – REDIRECIONAMENTO – EX-SÓCIO – RETIRADA DA SOCIEDADE ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE.

1. Inviável análise de recurso especial cuja tese não foi objeto de debate no Tribunal de origem. Aplicação da Súmula 282/STF.

2. É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei. Somente as hipóteses de infração à lei (contrato social ou estatuto) ou de dissolução irregular da sociedade é que podem ensejar a responsabilização pessoal do dirigente, sendo indispensável, ainda, que se comprove que agiu ele dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

3. Esta Corte já se pronunciou pela não responsabilização do sócio que se retirou da sociedade, a não ser que fique demonstrada qualquer das hipóteses ab initio elencadas, relativamente ao período de permanência na empresa.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1065541 / SP, Ministra ELIANA CALMON, 09/12/2008, DJe 27/02/2009).

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos ou, ainda, quando demonstrada a dissolução irregular da sociedade.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 789138 / RJ, Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, 16/10/2007, DJ 12/11/2007 p. 203).

Vejo, então, que a consideração apenas dos sócios de fato como responsáveis pessoais exonerando-se a pessoa jurídica nenhum prejuízo traz aos interessados e, diante da farta demonstração da insubsistência de fato da sociedade e dispersão total de seu patrimônio, da inutilidade de sua trazida à responsabilização.

2. Omissão de receita, depósitos bancários.

Passamos diretamente a apreciação do mérito com fundamento no CPC, art. 515, § 3º e PAF, art. 25, inc. II.

Durante o curso da fiscalização, os sócios de fato foram intimados a apresentar comprovação hábil e idônea da origem dos recursos creditados nas contas correntes bancárias que a sociedade irregularmente dissolvida mantinha, bem como para as notas fiscais e os livros e escriturações fiscais.

Não recebendo informações acerca da movimentação financeira da fiscalização, a autoridade autuante diligenciou junto às instituições financeiras depositárias, de quem obteve os extratos com a movimentação financeira.

Solicitou, então, aos sócios de fato da fiscalizada, que demonstrassem e comprovassem a origem dos lançamentos a crédito nas contas correntes e diante da inércia dos intimados, a fiscalização efetuou o lançamento com base no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, presumindo tratar-se de omissão de receita. Dispõe a norma em comento:

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Aplicada a presunção, ante a inércia do contribuinte em comprovar a origem dos recursos mediante a demonstração cabal, no PAF, da origem deles poderia desfazer o lançamento, o que não ocorreu na impugnação.

Não é suficiente, para desconstituir o lançamento presuntivo a mera afirmação de que a análise das rubricas constantes dos extratos bancários levaria a conclusão de tratar-se de operações mercantis de compra e venda dos produtos negociados (*verbis*: “cobrança, liq. desconto”, “cheque custódia”, “liquidação de cobrança”, “desconto de cheque”), quando destituída de elementos de prova.

Ante a inversão do ônus *probandi*, compete ao contribuinte fazer prova de que tais receitas foram efetivamente oferecidas à tributação, conforme dispõe expressamente o citado art. 42, da Lei 9.430/96.

Por fim, como a responsabilização deu-se pelo art. 135 do CTN, tendo por base a dissolução irregular dolosa da sociedade, descabe falar-se da imputação de multa de mora a que se refere o art. 134 do mesmo código.

5- Dispositivo

Isso posto, dou provimento à remessa de ofício para julgar procedente o lançamento.

REGIS MAGALHÃES SOARES DE QUEIROZ

Conselheiro Relator

Processo nº 10218 .000198/2008
Acórdão n.º **1201-000.387**

S1-C2T1
Fl. 12
