



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10218.000465/2006-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.042 – 1ª Turma
Sessão de 09 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WINSTON DIAMANTINO ATACADO DISTRIBUIDOR

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A PESSOA JURÍDICA JÁ LIQUIDADADA - A liquidação definitiva da pessoa jurídica importa em sua retirada do mundo jurídico, daí decorrendo a impossibilidade de ser-lhe imputada responsabilidade. Extinta a pessoa jurídica, a exigência de créditos tributários não satisfeitos no procedimento de liquidação dever ser dirigida aos sócios, nos termos do que dispõe o art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. É nulo o lançamento dirigido a pessoa jurídica extinta, por erro na identificação do sujeito passivo. Recurso a que se nega provimento.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria dos votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior (Relator), Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado), Rafael Vidal De Araújo, Joao Carlos de Lima Junior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 664/674) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009.

Insurgiu-se a Recorrente contra o acórdão 1401-00023 (fls. 656/660), proferido pelos membros da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A PESSOA JURÍDICA JÁ LIQUIDADADA. A liquidação definitiva da pessoa jurídica importa em sua retirada do mundo jurídico, daí decorrendo a impossibilidade de ser-lhe imputada responsabilidade. Extinta a pessoa jurídica, a exigência de créditos tributários não satisfeitos no procedimento de liquidação dever ser dirigida aos sócios, nos termos do que dispõe o art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. E nulo o lançamento dirigido a pessoa jurídica extinta, por erro na identificação do sujeito passivo.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, argumentou que não merece prosperar o entendimento do acórdão recorrido, pois o art. 134 do CTN atribui responsabilidade pelo inadimplemento de obrigações tributárias, no caso de liquidação de pessoas, aos sócios.

Consignou que deve-se observar que o tipo societário do Contribuinte trata-se de empresário individual (anteriormente chamado de firma individual), em que a responsabilidade tributária e patrimonial do empresário se confunde com a da pessoa física.

Sustentou que a firma individual não é uma pessoa diversa e separada da de seu titular. Ambos, empresa individual e seu titular, são uma única só pessoa, com um único patrimônio, e uma única responsabilidade patrimonial perante a administração fazendária.

Afirmou que o acórdão recorrido diverge da jurisprudência deste Conselho e trouxe o acórdão 105-14234:

“CSLL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS – Não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, a formalização da exigência em nome da sociedade extinta, ainda que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal seja atribuída ao sócio, nos termos do inciso VII, do artigo 134, do CTN. A partir de 01/01/1995, a parcela da base de cálculo negativa da contribuição apurada pelo contribuinte poderá ser utilizada nos períodos seguintes, obedecido o limite e 30%, calculado sobre a base positiva do período da compensação.”

Em sede de exame de admissibilidade foi dado segmento ao Recurso (741/743).

O contribuinte, devidamente intimado, deixou de apresentar contrarrazões (fl. 747).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro João Carlos de Lima Junior, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em outubro de 2014, passo a formalizar o voto do relator:

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

O cerne da questão cinge-se à análise da adequação da sujeição passiva identificada no lançamento ora debatido.

Para verificar a adequação do lançamento, primeiramente, cumpre buscar sua definição. Dispõe o artigo 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Do texto legal transcrito extrai-se que o lançamento é procedimento administrativo instaurado para constituição do crédito tributário a partir da identificação: (i) do fato gerador da obrigação tributária, (ii) da matéria tributável, (iii) do montante devido e (iv) do sujeito passivo.

Diante disso, é essencial buscarmos a definição de sujeito passivo. Dispõe o artigo 121 do CTN:

“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.”

Sabe-se, portanto, que o sujeito passivo da obrigação é pessoa.

Além disso, a capacidade da pessoa está prevista no artigo 1º do código civil, que dispõe: “Art. 1º Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil.”

Nesse contexto temos que o sujeito passivo da obrigação tributária é pessoa, ou seja, todo sujeito com direito e deveres e capacidade de agir na ordem civil.

O código civil apresenta características e definições da pessoa natural, bem como da pessoa jurídica que pode ser de direito público interno ou externo e de direito privado.

No caso, o que nos interessa são as disposições relativas ao empresário individual.

Veja-se que o artigo 44 do CC, ao informar quem são as pessoas jurídicas, não traz no seu rol o empresário individual:

“Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

O empresário individual, que antes da vigência do Código Civil de 2002 chamava-se firma individual, é pessoa física que exerce pessoalmente atividade de empresário (previstas no artigo 966 do cc), assume responsabilidade ilimitada. O empresário individual não tem personalidade jurídica, ou seja, mesmo tendo registro no CNPJ, não é considerado pessoa jurídica.

O que se verifica do artigo transcrito é que o empresário individual pode transformar-se em sociedade empresária limitada, atendendo aos requisitos estabelecidos às sociedades limitadas, o que, após levado a registro, passará a ter personalidade jurídica. Não é o caso dos autos.

Cumprе ressaltar que, muito embora o empresário individual seja equiparado, para fins fiscais¹, às pessoas jurídicas, ao contrário das sociedades empresárias e da empresa individual de responsabilidade limitada que são pessoas jurídicas por determinação legal esculpida no artigo 44, do Código Civil, o empresário individual tem natureza jurídica de pessoa natural, pois o empresário individual é a própria pessoa natural, respondendo os seus próprios bens pelas obrigações que assumiu, quer sejam civis ou comerciais².

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº. 487.995-AP, DJ 22/05/2006, de relatoria da E. Ministra Nancy Andrighi, já se pronunciou no sentido de que o empresário individual tem natureza jurídica de pessoa natural. Neste julgamento, a Ministra apresenta a esclarecedora lição de Carvalho de Mendonça:

“a firma individual é uma mera ficção jurídica, com fito de habilitar a pessoa física a praticar atos de comércio, concedendo-lhe algumas vantagens de natureza fiscal. Por isso, não há bipartição entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Uma e outra fundem-se, para todos os fins de direito, em um todo único e indivisível. Uma está compreendida pela outra. Logo, quem contratar com uma está contratando com a outra e vice versa... A firma do comerciante singular gira em círculo mais estreito que o nome civil, pois designa simplesmente o sujeito que exerce a profissão mercantil. Existe essa separação abstrata, embora aos dois se aplique a mesma individualidade. Se em sentido particular uma é o desenvolvimento da outra, é, porém, o mesmo homem que vive ao mesmo tempo a vida civil e a vida comercial”.

Nesse ponto, insta salientar que sobre o tema em debate, adequação da sujeição passiva identificada no lançamento, já me posicionei no sentido de que cessada a personalidade jurídica, a pessoa jurídica deixa de existir, de ter capacidade e, portanto, de ter legitimidade para figurar no pólo passivo de relação jurídico tributária. Assim ementei minha decisão:

*“ERRO SUJEIÇÃO PASSIVA PESSOA JURÍDICA EXTINTA
LANÇAMENTO INVÁLIDO.*

*É inválido o lançamento que identificada como sujeito passivo
pessoa jurídica já extinta, pois esta é incapaz e não pode compor
o pólo passivo da relação jurídico tributária.” (Processo
10980.012011/200351)*

Entretanto, tal posição não se aplica no caso dos autos, pois este tem a peculiaridade de tratar de **empresário individual**.

Relativamente ao empresário individual, temos que não há bipartição entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Uma e outra fundem-se, para todos os fins de direito, em um todo único e indivisível. Uma está compreendida pela outra. Logo, quem contratar com uma está contratando com a outra e vice versa.

E, como adverte Barbosa Filho (Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência. Coord. Cezar Peluso. 6 ed. Barueri: Manole, 2012, p. 979.): “a empresa, em si mesma, não tem personalidade jurídica, de maneira que uma pessoa, o empresário, manifesta a sua vontade e comanda toda a atividade empresarial, assumindo obrigações e auferindo créditos. Esse sujeito de direito ostenta como características primordiais a iniciativa e o risco. É ele quem cria e gerencia toda a atividade empresarial, ditando, conforme suas decisões, seu desenvolvimento e o sucesso ou insucesso resultante, com o qual arcará, suportando os ônus dos prejuízos e nas benesses derivadas dos lucros”.

Assim, em se tratando de empresário individual, a inscrição no CNPJ constitui mera formalidade, de forma que não há duas pessoas: uma física e outra jurídica; há, apenas, a pessoa física que exerce atividade econômica na forma do art. 966 do CC.

Conceder um CNPJ ao empresário individual é consectário de uma política tributária de tratá-lo em regime equiparado ao das pessoas jurídicas, não significando que a firma individual seja uma pessoa jurídica, ou que tenha um regime especial de responsabilidade para fins tributários.

De tudo quanto acima se viu, pode-se concluir que a firma individual não tem personalidade diversa e separada da de seu titular.

Assim, ao analisar o caso dos autos, que envolve a figura do empresário individual, tendo em vista que ambos, firma individual e seu titular, são uma única pessoa, com um único patrimônio, e uma única responsabilidade patrimonial perante a administração fazendária, entendo que não houve erro na identificação do sujeito passivo e, portanto, inexistência de nulidade no lançamento.

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 26/05/2015 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 26/05/2015

por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

S, Assinado digitalmente em 11/06/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 12/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

Com as devidas vênias, esta Câmara, após exaustivos debates, decidiu por manter o entendimento da decisão recorrida, consubstanciada no voto condutor do eminente Conselheiro Hugo Correia Sotero, o qual transcrevo, a seguir, na parte que interessa à solução da lide:

“(…)

sintonia com a manifestação deste Colendo Conselho de Contribuintes, no sentido de afastar atos de constituição de crédito tributário dirigidos a pessoas jurídicas extintas e definitivamente liquidadas, entendimento que se estriba na regra do art. 1.110 do Código Civil Brasileiro, assim vertida:

"Art. 1.110. Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos."

Encerrada a liquidação da sociedade, o credor insatisfeito deverá exigir o adimplemento dos sócios individualmente, não havendo possibilidade de formalização da exigência à pessoa jurídica, já extinta.

A imputação de responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica extinta se encontra expressamente positivada no art. 134, VII, do Código Tributário Nacional, nestes termos:

"A ri. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

Do direito comum se aparta a norma de direito tributário por impor aos sócios responsabilidade solidária e integral pelos débitos da pessoa jurídica extinta, não havendo, no direito fiscal, a limitação da responsabilidade prevista no art. 1.110 do Código Civil.

Assim, tendo a Delegacia de Julgamento julgado improcedente o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, nada mais fez do que aplicar a normativa pertinente, amoldando-se ao entendimento deste Conselho, representado no seguinte aresto da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"LANÇAMENTO — PESSOA JURÍDICA EXT7N7'A — LIQUIDAÇÃO — O artigo 121 estabelece que o sujeito passivo é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, que pode ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei. A pessoa jurídica subsiste até c final de sua liquidação, de modo que não é possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa extinta pois ela é inexistente no mundo jurídico.

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO — PESSOA JURÍDICA EXTINTA — É inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídica tributária no curso do processo administrativo a um dos sócios da empresa sem o devido processo legal para identificar o responsável conforme previsto no Código Civil e no Código Tributário Nacional (arts. 128 a 135), abrindo a possibilidade do direito à ampla defesa e ao contraditório."

(Acórdão CSRF tr. 01-05.352, rel. Conselheiro José Henrique Longo)

(...) "

Diante de tão bem fundamentadas razões, que adoto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes