



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.722772/2017-93
ACÓRDÃO	1102-001.335 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 DE MAIO DE 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO CIDADANIA E NATUREZA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DIVERSO.

Não cabe reanálise da suspensão de imunidade tributária do IRPJ no processo administrativo de lançamento de créditos tributários dela decorrentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROVAS.

No processo administrativo fiscal, os argumentos de defesa devem vir sempre acompanhados de provas e informações objetivas, sendo indevida a apresentação de alegações genéricas sem embasamento probatório.

SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA. EFEITOS

Havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva do mérito apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IRRELEVÂNCIA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. IRREGULARIDADE

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas ao pagamento do crédito tributário lançado as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR.

Os dirigentes de pessoa jurídica de direito privado são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, vencidos os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e André Severo Chaves, que conheciam de ofício, e acolhiam a preliminar de nulidade do auto de infração por vício material, em razão de erro na base de cálculo arbitrada (ii) por unanimidade de votos, (ii.1) em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, aplicando a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23, (ii.2) em dar parcial provimento aos recursos voluntários apreciados, para exonerar os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram nos três primeiros trimestres de 2011; e (ii.2) em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do responsável solidário Litucera Limpeza e Engenharia Ltda, quanto à nulidade de intimação do auto de infração, para na parte conhecida negar-lhe provimento;

(iii) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade de erro na sujeição passiva de Lavebras Gestão de Têxteis SA, vencido o conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, que a acolhia; e (iv) por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário da Lavebras Gestão de Têxteis S/A, quanto a responsabilidade que lhe fora imputada, vencidos os conselheiros André Severo Chaves e Fredy José Gomes de Albuquerque, que lhe davam provimento nesse ponto. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 14 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente substituto). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, substituído pelo conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários (e-fls. 4439 e ss; 4583 e ss; 4609 e ss; 4588 e ss) contra acórdão da DRJ (01-37.142 - 5ª Turma da DRJ/BEL, e-fls. 4362 e ss) que julgou improcedentes as impugnações apresentadas contra autos de infração do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL referentes a fatos geradores de 2011 a 2013 (e-fls. 3799 e ss). A autuação é consequência dos efeitos do Ato Declaratório Executivo nº 24 (Doc.18, e-fl. 2778), que declarou suspensa a Imunidade de IRPJ do Recorrente Instituto Cidadania e Natureza para os anos calendários 2011 a 2013, pela DRF em São Luiz/MA, nos autos do processo nº 10.320-723.089/2016-92 (Doc 17, e-fl. 2286 e ss), com fundamento no § 6º, I, do art. 32 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1992 c/c 2º, do artigo 12 da Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Assim dispôs a decisão de Primeira instância destes autos, em relatório:

Trata-se de processo administrativo formalizado em decorrência de procedimento fiscal que ensejou a lavratura do Auto de Infração descrito a seguir¹, relativo aos anos-calendário de 2011 a 2013:

Auto de Infração Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 79.127.162,52, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais² (fls. 3.799 a 3.848).

Lançamento

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 3.850 a 3.864, intimado diversas vezes a fornecer documentos relativos aos anos-calendário de 2011 a 2013 e, apesar de ter solicitado reiteradamente a prorrogação dos prazos concedidos pela fiscalização, o sujeito passivo não apresentou diversos documentos, em especial seus livros Diário e Razão, ensejando a lavratura do Auto de Embaraço à Fiscalização de fls. 129 a 136, alertando-o da possibilidade de aplicação da multa agravada prevista no art. 959 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR - vigente à época).

Com base no não atendimento às intimações acima, bem como no Relatório de Operações Especiais CGU nº 00209.000051201590 (fls. 151 a 391) foi lavrada ainda a Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade Tributária do IRPJ (fls. 140 a 150):

*Em 23/12/15, expediu-se **Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade Tributária do IRPJ** (Doc.09), cujo preâmbulo está infra, ida à ciência (AR) do ICN, que não se manifestou a respeito. De fato, em razão de ações da CGU (**Relatório de Operações Especiais n° 00209.000051201590**: Doc.10), foram apuradas infrações, inclusive delas com repercussões tributárias, de obra do ICN, e, bem assim, de Pessoas Físicas (Dirigentes do ICN e parentes daqueles) e Jurídicas (em relações negociais com o ICN).*

De acordo com a Notificação acima citada, o contribuinte não apresentou sua escrituração contábil e sua movimentação bancária, apesar de ter sido intimado diversas vezes a fornecê-los, ensejando a lavratura de Auto de Embaraço à Fiscalização de fls. 26 a 33 baseado nas seguintes constatações:

A) Da ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 01/06/15, havida em 08/06/15, até a presente data de 07/12/15, passaram 183 (cento e oitenta e três) dias sem que o ICN tenha de fato concluído o atendimento à intimação Fiscal que lhe foi dirigida naquele Termo;

B) Por três vezes peticionou o ICN extensão de prazo em 30 dias adicionais, e, a despeito de seu pedido aquiescido em todas elas, mantém-se inatendida a intimação integral objeto do supra Termo de Início do Procedimento Fiscal de 01/06/15.

C) Da ciência (12/08/15) do Temo de Ciência e Intimação Fiscal de 05/08/15 até hoje, 07/12/15, já se vão 107 (cento e sete) dias e não providenciou o ICN a entrega à Fiscalização dos Livros Contábeis legais (Diário/Razão) que devem estar tempestivamente escriturados e mantidos em boa guarda.

D) Por ocasião do terceiro pedido de dilação de prazo de 30 dias, o ICN o teve, em caráter excepcional, concedido pela Fiscalização em 28/09/15. Desde então, até hoje, 07/12/15, passaram-se 70 (setenta) dias sem que o ICN honrasse o cumprimento dos 30 (trinta) dias adicionais solicitados e, enfim, atendesse ao interesse público na esfera da Administração Tributária, como lhe exige a Lei.

E) O inatendimento das intimações no interesse fiscal, além da vedação legal, no caso em espécie, obstacula e prejudica o curso necessário da ação fiscal, inclusive, pondo sob risco de decadência eventuais créditos a lançar apurados à vista do exame da escrituração e seus fundamentos. Coisa que não é possível, mormente tratando-se de Fiscalização cujo escopo é o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que demanda exame das receitas, despesas, custos, resultados, receitas e despesas financeiras, depreciação, amortização, entre outras rubricas que possam repercutir no resultado contábil e fiscal.

F) Eventual isenção pessoal que julgue o ICN gozar não o exime das obrigações acessórias que lhe competem ou de estar isento da Fiscalização Tributária. De fato,

mesmo Entidades sob Imunidade Constitucional sujeitam-se a tal ditame. Ademais, os recolhimentos por Retenção na Fonte conferem ao ICN, onde couber, o cumprimento de obrigação tributária principal.

Além da não apresentação dos documentos fiscais e contábeis durante procedimento fiscal, a Notificação de Suspensão de Imunidade registra que a Controladoria Geral da União (CGU) apurou, através do Relatório de Operações Especiais 00209.000051/2015-90 (fls. 180 a 425), infrações tributárias praticadas pelo Instituto Cidadania e Natureza:

Este Relatório trata do resultado de ação de controle desenvolvida em função de situações presumidamente irregulares, ocorridas em ESTADO DO MARANHÃO - FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE / FES, apontadas à Controladoria-Geral da União - CGU, que deram origem ao Processo nº 00209.000051/2015-90.

O presente trabalho teve início a partir de solicitação da Superintendência da Polícia Federal no Maranhão, por meio do Ofício nº 2/2015 -NEPOM/DREX/SR/DPF/MA (NUP00209.00051/2015-90 - OS 201502872), de 15 de janeiro de 2015.

A solicitação da autoridade policial teve por fim a instrução do Inquérito Policial nº 680 -SR/DPF/MA, que está em segredo de justiça e trata da apuração de supostos desvios de recursos da Secretaria de Saúde, por meio da terceirização da gestão hospitalar da rede pública estadual com a Organização Social Instituto Cidadania e Natureza - ICN (CNPJ05.487.198/0001-01) e a OSCIP Bem Viver - Associação Tocantina para o Desenvolvimento da Saúde (CNPJ 07.794.278/0001-27), no período de 2010 a 2013.

Foram celebrados ou estiveram em vigor 19 Contratos de Gestão e 20 Termos de Parceria, referentes a 42 unidades de saúde, pactuados entre a Secretaria de Estado da Saúde e as organizações do terceiro setor supra referidas, que movimentaram mais de R\$ 1,8 bilhão de reais do Fundo Estadual de Saúde no período sob exame.

(...)

As análises procedidas ao longo da auditoria apontaram para a existência de uma cadeia de irregularidades na aplicação dos recursos aportados ao Fundo Estadual de Saúde.

Essas irregularidades se iniciaram com a montagem dos processos e direcionamento das contratações que deram origem aos Termos de Parceria e Contratos de Gestão firmados com a OSCIP BEM VIVER - Associação Tocantina para o Desenvolvimento da Saúde e com a OS Instituto Cidadania e Natureza - ICN, para gerirem unidades hospitalares do Estado do Maranhão.

Para realizar o seu mister, essas organizações do Terceiro Setor recebiam recursos, provenientes da cobrança de uma taxa de administração, destinados a custear suas despesas administrativas relacionadas à execução dos Termos de Parceria e Contratos de Gestão, para as quais não foi apresentada nenhuma comprovação de aplicação, em que pese os mais de R\$ 73 milhões recebidos pelas duas organizações. Por outro lado, as análises das movimentações financeiras demonstraram que parte dos valores pagos ao ICN a título de taxa de administração foi parar em contas de dirigente daquela organização e de familiares de dirigente, em que pese a legislação de regência e o estatuto da organização, impedirem a distribuição de resultados e a remuneração de dirigentes, respectivamente.

A Notificação de Suspensão de Imunidade aponta o descumprimento de dois requisitos essenciais à manutenção da imunidade do IRPJ: (i) finalidade não lucrativa e (ii) aplicação do excedente financeiro na própria atividade.

De acordo com o Relatório da CGU, nos anos de 2010 a 2013 o Instituto Cidadania e Natureza recebeu da Secretaria Estadual de Saúde do Maranhão (SES) R\$ 43.062.943,61 a título de taxa administrativa mas não comprovou como esses valores teriam sido gastos. Além disso, no período de janeiro de 2010 a novembro de 2012, foram transferidos recursos da fiscalizada, no total de R\$ 1.855.838,87, a dirigentes do ICN que, de acordo com o estatuto, deveriam exercer atividade não remunerada, ou a seus familiares, pessoas físicas sem nenhum vínculo com Instituto.

Cientificado da Notificação de Suspensão em 05/01/2016 (fl. 66), o sujeito passivo não se manifestou, ensejando a formalização de Representação Fiscal para Fins de Suspensão da Imunidade Tributária do IRPJ (fls 428 a 432), encaminhada ao Delegado da Receita Federal do Brasil em São Luiz - MA que, após tomar conhecimento das irregularidades apuradas, declarou suspensão a imunidade tributária referente ao IRPJ do Instituto Cidadania e Natureza através do Ato Declaratório Executivo n° 24, de 10 de agosto de 2016, publicado no Diário Oficial da União n° 166, de 29 de agosto de 2016.

Ainda de acordo com o Relatório elaborado pela Fiscalização, "*mantida a inércia do ICN em fornecer o restante da Escrituração solicitada, inclusive Diário e Razão, resultou lavrada Representação para Fins Penais (Processo 10.320-720.105/2016-95: Doc. 11), tendo em conta, em tese, os tipos do art. 330 do Decreto-Lei 2.848/40³, do art. 7º da Lei 2.354/54⁴ e do art. 919 do Decreto 3.000/99⁵*".

Na seqüência, através do processo administrativo de n° 10320.721916/2016-11, formalizou-se representação para apresentação de medida judicial para indisponibilidade de bens do autuado e de pessoas físicas e jurídicas apontadas como beneficiárias de recursos públicos geridos pelo ICN, conforme planilha abaixo:

Nome / Nome Empresarial	CPF / CNPJ
Instituto Cidadania e Natureza	05.487.198/0001-01
Pérciles Guará Silva	802.118.603-87
José Inácio Guará / Espólio *	802.118.603-87
Rozí Araújo e Silva	054.566.063-72
Camila Guará de Matos	801.606.203-25
Litucera Limpeza e Engenharia Ltda.	62.011.788/0001-99
Tempo Engenharia e Arquitetura Ltda.	07.605.583/0001-23
Tomaz Resgate Med. Ltda.	15.785.414/0001-40
A. Tomaz M. Guimarães Júnior & Cia. Ltda.	11.962.421/0001-10
Biofar Diagnóstico Comércio e Representações Ltda.	00.884.201/0001-07
A. Seabra de Araújo	07.347.850/0001-00
Centro Oncológico Brasileiro - COBRA	02.756.031/0001-00
SDI - Serviço de Diagnóstico Médico por Imagem São Luís. Ltda.-ME	08.673.073/0001-56
Pro-Ped Pronto Atendimento Pediatria.-ME	06.268.523/0001-08
Lavatec - Lavanderia Técnica Ltda.	04.230.105/0001-98

O afastamento da Imunidade Tributária do contribuinte ensejou a lavratura do Auto de Infração ora em análise, referente ao IRPJ dos anos-calendário 2011 a 2013.

Em virtude da não apresentação da escrituração contábil e fiscal, nos termos do inc. III do art. 47 da Lei n° 8.981/95⁶, a Autoridade Lançadora arbitrou o lucro a ser utilizado na apuração do Imposto de Renda:

Como anota o TÍTULO "I - HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL", à margem das várias intimações, o ICN omitiu-se de prover a íntegra dos itens escriturais pedidos pela Fiscalização, inclusive sua Escrita Comercial (Diário / Razão). Tal injustificada inércia ensejou, como visto, a lavratura de Auto de Embaraço à Fiscalização (Doc.08), de Representação para Fins Penais (Doc.11) e de Representação para ajuizamento de Ação de Busca e Apreensão de Documentos (Doc.14).

Na espécie, aplica-se a Hipótese em que o Contribuinte abstém-se de fornecer, à autoridade tributária, livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal (Art.47, III, da Lei 8.981/95).

Realmente, afastada a Imunidade Tributária do IRPJ, o ICN desponta obrigado ao Lucro Real, tendo auferido Receitas além de R\$ 48 milhões em cada ano prévio aos anos fiscalizados (Art.14, I, da Lei 9.718/98): R\$ 143.894.662,11 (2010), R\$ 213.916.053,83 (2011) e R\$ 320.252.839,07(2012). Tais quantias correspondem aos desembolsos do Governo do Maranhão (por sua Secretaria de Estado da Saúde) ao ICN, em virtude do que seriam Contratos de Gestão entre ambos. Em seu sítio de internet <http://www.portaldatransparencia.ma.gov.br/>, o Governo do Maranhão publicou todos os pagamentos, inclusive segregados por mês e por "Contrato", elementos que são parte deste Auto de Infração (Doc.21).

Conhecida a Receita Bruta (Art.16, da Lei 9.249/95. Art.27, I, da Lei 9.430/96. Art.532, do Decreto 3.000/99), nela reside a Base de Cálculo do Lucro Arbitrado.

Tomando como base as irregularidades apuradas através do Relatório de Operações Especiais da CGU, foram incluídos como responsáveis solidários os seguintes contribuintes:

Contribuinte	CPF/CNPJ	Base Legal
1 Péricles Guará Silva	802.118.603-87	135, III
2 Espólio de José Inácio Guará (dado por falecido em 2015, na imprensa)	001.937.803-30	135, III, 131, III.
3 Rozi Araújo e Silva	054.566.063-72	43.124, I
4 Camila Guará de Matos	801.606.203-25	43.124, I
5 Litucera Limpeza e Engenharia Ltda.	62.011.788/0001-99	43.124, I
6 Tempo Engenharia e Arquitetura Ltda.	07.605.583/0001-23	43.124, I
7 Tomaz Resgate Med. Ltda.	15.785.414/0001-40	43.124, I
8 A. Tomaz M. Guimarães Júnior & Cia. Ltda.	11.962.421/0001-10	43.124, I
9 Biofar Diagnóstico Comércio e Representações Ltda.	00.884.201/0001-07	43.124, I
10 A. Seabra de Araújo	07.347.850/0001-00	43.124, I
11 Centro Oncológico Brasileiro - COBRA	02.756.031/0001-00	43.124, I
12 SDI - Serviço de Diagnóstico Médico por Imagem São Luís. Ltda.-ME	08.673.073/0001-56	43.124, I
13 Pro-Ped Pronto Atendimento Pediatria.-ME	06.268.523/0001-08	43.124, I
14 Lavatec - Lavanderia Técnica Ltda.	04.230.105/0001-98	43.124, I

De acordo com o Relatório Fiscal, os contribuintes acima elencados obtiveram benefícios através de envolvimento nas seguintes infrações:

- (a) Pagamentos do ICN a seus Dirigentes, à margem da Lei;
 - (b) Pagamentos do ICN a parentes de um seu Dirigente, e sem contrapartida; e
 - (c) Pagas do ICN a Pessoas Jurídicas, sem contrapartida, por contraprestação sem critérios precisos/objetivos e por contraprestação qualitativa/quantitativa aquém dos padrões que lhes deveriam ser próprios.
- (...)

Neste ponto, como consignado na TABELA acima, a capitulação legal (Coluna "Base Legal") ressoa as situações jurídicas e de facto em que se insere cada uma das Pessoas Físicas e Jurídicas sobreditas (Docs. 10,15), como se expende.

Os Dirigentes do ICN (Linhas 1 e 2 da TABELA), nessa condição, estiveram no cerne de todas as operações irregulares e ilegais que deram nos referidos vazamentos de recursos públicos. Inclusive, a bem de si mesmos (e de parentes seus), deram saída ilegal de recursos do ICN (Docs. 10,15). Cabe-lhes, assim, responsabilização pessoal (Art.135, III, do CTN), no status de dirigentes da pessoa jurídica, à vista dos atos que efetuaram em ofensa à Lei e ao Estatuto próprio. Quanto ao Dirigente da Linha 2, tendo que se sabe por de cujus, a responsabilidade pessoal se conforma no respectivo espólio (Art.131, III, do CTN).

As Pessoas Físicas das Linhas 3 e 4, nessa ordem, cônjuge e filha do Dirigente da Linha 2 (como ainda, mãe e irmã do Dirigente da Linha 1), receberam aportes de valores saídos ilegalmente do ICN. Na base de tais pagas, a CGU (Docs. 10, 15) não identificou qualquer motivo legítimo ou legal para sua ocorrência. Neste sentido,

portanto, cabe-lhes solidariedade tributária (Art.124, I), pois, como beneficiárias de pagamentos ilegais do ICN, fruem interesse comum nos resultados econômicos (fato gerador do IRPJ: Art. 43, do CTN) desse Instituto.

As Pessoas Jurídicas das Linhas 5 a 14 foram aquinhoadas, conforme o caso (Docs. 10, 15), por quantias saídas ilegalmente do ICN, uma vez que ditas Empresas: ou não realizaram qualquer contraprestação; ou sua contraprestação se fez sem critérios precisos e/ou objetivos; ou tal contraprestação se deu em qualidade e/ou quantidade aquém dos padrões. Para tais Pessoas Jurídicas aplica-se, igualmente, solidariedade tributária (Art. 124, I). Com efeito, como beneficiadas de valores ilegalmente pagos pelo ICN, compartilham interesse comum nos resultados econômicos deste (fato gerador do IRPJ: Art. 43, do CTN).

Em relação à multa de ofício, a Autoridade tributária relata que, em decorrência da não apresentação da escrituração contábil e fiscal, a penalidade aplicada foi agravada, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96⁷. Além disso, com base no § 1º desse mesmo dispositivo, a multa foi duplicada por terem sido apuradas as infrações transcritas a seguir:

(a) Não configurando verdadeira Organização Social, o ICN deu-se como tal, fruindo indevidamente de Imunidade Tributária do IRPJ, e, assim, absteve-se de apurar, declarar e recolher IRPJ, como se obrigam as pessoas jurídicas em geral. Tal contingência é escopo do retro TÓPICO 'III. 1- AFASTAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ', em seu QUESITO" [B]"

Fundamentação (em tese, no caso de tipos penais): Decreto [MA] 21.766/05 (Doc.20). Lei [MA]7.066/98 (Doc.19), em especial por seus Arts.1º, 2º II, 5º, 6º, 7º, 12 e 16. Lei 4.502/64, Arts.71 e72; Lei 8.137/91, Arts.1º e 2º. Art.299, do Decreto-Lei 2.848/40.

(b) Mesmo sob o manto de "Organização Social", o ICN incorreu em irregularidades, à margem da Lei, como extensamente demonstra a CGU (Doc. 10), inclusive, com impactos tributários. O ADE nº 24 (Doc.18) deriva, inclusive, dessas infrações. Tal matéria consta também do retro TÓPICO "III. 3

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA" que, de sua parte, remete à Representação para Indisponibilidade de Bens (Doc.15), na qual as infrações do ICN são examinadas por seus efeitos tributários. O assunto é ainda tratado no TÓPICO "III. 1 - AFASTAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ", em seu QUESITO "[A]'

Fundamentação (em tese, no caso de tipos penais) : Lei [MA] 7.066/98, Art.2º, I, "a", e Art.8º, §1º(Doc.19). Lei 4.506/64, Art.33; CF, Art.150, VI, "c". Lei 9.532/97, Art.12, caput e §22. Lei 9.718/98, Art.10. Lei 4.502/64, Arts.71 a 72. Lei 8.137/90, Arts. 1º e 2º. Estatuto do ICN (Doc. 03-A).

(c) Com Receitas (obtidas da Secretaria de Saúde do Estado do Maranhão) de R\$ 143.894.662,11, R\$ 213.916.053,83 e R\$ 320.252.839,07, nesta ordem, nos anos de 2011, 2012 e 2013, o ICN declarou, em DIPJs (Doc.22), Receitas de apenas R\$ 15.489.325,361,11, R\$ 18.432.297,18 e R\$12.123.207,79, na mesma sequência cronológica.

Fundamentação (em tese, no caso de tipos penais) : Art.71 e 72, da Lei 4.502/64. Lei 8.137/91, Arts.1º e 2º. Art.299, do Decreto-Lei 2.848/40. Lei [MA] 7.066/98 (Doc.19).

Impugnações

Após a ciência do lançamento, os contribuintes elencados na tabela abaixo apresentaram impugnação:

Contribuinte	ciência	fls.	impugnação	fls.
Pro-Ped - Pronto Atendimento Pediatra Eireli - ME	26/07/2017	3.796	23/08/2017	3.962 a 3.965
Rozi Araujo e Silva	27/07/2017	3.774	25/08/2017	3.980 a 3.987
José Inácio Guará Silva (espólio)	25/07/2017	3.773		
Lavebras Gestão de Têxteis S.A	25/07/2017	3.798	29/08/2017	3994 a 4.017
Tempo Engenharia e Arquitetura LTDA	25/07/2017	3.797	13/09/2017	4.071 a 4.093

Pro-Ped - Pronto Atendimento Pediatra Eireli - ME, CNPJ 06.268.523/0001-08

Argumenta que não pode ser incluída no pólo passivo da presente lide pois alega ter sido prejudicada, e não beneficiada, pela autuada:

A impugnante foi contratada, para prestação de serviços médicos, objeto de seu contrato social, pelo Instituto de Cidadania e Natureza, firmou contrato com o Tomador dos serviços, e os prestou conforme Notas Fiscais expedidas de Prestação de Serviços de 2011 a 2014, como também prestou serviços para outras entidades, já que é o objetivo comercial a que se prestou. Sempre cumprindo com as suas obrigações, dentre ela a prestação pecuniária de pagar tributos ao Fisco Federal. Conta ainda que durante o período em que prestou serviços à entidade Instituto Cidadania e Natureza, teve descontado de seus pagamentos, as contribuições para o Imposto de Renda, Pis, Cofins, Contribuição Social sobre o Lucro, os quais jamais foram repassados ao erário público Federal, e que hoje faz parte de um processo que a mesma move tanto administrativo quanto judicial, para que tenha direito a compensação prevista no Código Tributário Nacional.

(...)

Afinal, a ora impugnante é mais uma vítima do Instituto Cidadania e Natureza por não ter efetuado os recolhimentos descontados em suas Notas Fiscais, previstos em Lei.

A Pro-Ped alega não ter qualquer interesse comum com o Instituto Natureza e Cidadania e afirma ser pessoa jurídica de direito privado envolvida apenas na sua própria administração.

Defende que os artigos 134, 135 e 137 do Código Tributário Nacional, que tratam da responsabilidade tributária, são inaplicáveis ao caso em tela, transcreve esses dispositivos e traz diversas definições doutrinárias sobre o tema.

Por fim, solicita que a responsabilidade solidária a ela atribuída seja afastada com base na seguinte conclusão:

Como acima descrito, em momento algum a legislação pertinente é afeta à impugnante que foi apenas uma prestadora de serviços ao autuado, não tendo nenhuma participação em quaisquer atos do mesmo.

CONCLUSÃO

Tendo em vista o acima declinado e demonstrada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração referendado sob a suposta plausibilidade de solidariedade tributária imposta pela autoridade fiscal, pugnamos pelo cancelamento da mesma, por se tratar única e exclusivamente em sanção política, devendo assim ser afastada do convívio social por impositiva, desnecessária e sem nenhum embasamento tributário fiscal.

Rozi Araujo e Silva, CPF 054.566.063-72, e José Inácio Guará Silva (espólio)

Os contribuintes acima qualificados apresentaram impugnação conjunta alegando que o lançamento impugnado é nulo tendo em vista que a autuada, pessoa jurídica que possuía imunidade tributária à época dos lançamentos, não estaria obrigada a declarar/recolher IRPJ, nem tampouco a elaborar os livros contábeis exigidos pela fiscalização:

E essa dita ação, na verdade, em um primeiro momento sequer caberia da forma como engendrada, conquanto que, indiscutivelmente, a Instituição auditada, no período narrado, não possuía as obrigações legais que lhes eram exigidas, conforme disposto no Código Tributário Nacional, de modo que a grande maioria dos documentos que lhe foram solicitados (como se vê do relatório apresentado), a Instituição sequer poderia produzir dada sua imunidade tributária até então reconhecida.

Prova disso, de forma a exemplificar, é a exigência feita em face da Instituição para que apresentasse o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), eis que, até então, obviamente, dada sua incontestável imunidade ao IRPJ, não detinha obrigação de escriturar de tal forma, apesar de que se entende que a suspensão empreendida (de sua condição de imune) se afigura indevida.

(...)

E, nesse particular, reside outro equívoco da apuração em epigrafe, conquanto que referida suspensão de imunidade somente se dera - como dito - em agosto/2016, sem que fosse apontada uma infração específica que a justificasse, de onde vigeria tal suspensão (de imunidade) conforme determina a lei.

Ou seja, da data da suposta infração que gerou a suspensão da imunidade é que, obviamente, repercutiria as obrigações relativas, nos moldes do que dispõe o artigo 32, parágrafo 5º, da Lei 9430/96, de modo que a retroatividade aplicada nesse procedimento (até 2011), não encontra guarida.

Portanto, como a suspensão da imunidade foi decretada em 10/08/2016, e considerando que a lei regente determina que referida suspensão terá como termo inicial a data da prática da infração (até hoje não delimitada objetivamente), não só instaurou-se procedimento inepto (por não ser devida a obrigação, quando se iniciou a Ação Fiscal), como se promoveu apuração de obrigação tributária retroativa sem

indicação da data em que, realmente, se poderia apura-la (já que não evidenciada a infração que subsidiara a suspensão da imunidade do ICN).

A impugnação refuta a responsabilidade solidária atribuída ao espólio do contribuinte José Inácio Guará Silva argumentando que não foram observados os direitos do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, *que "a autoridade da autuação não se prestou a aferir devidamente se a conduta supostamente adotada pelo extinto José Inácio Guará Silva configurou ou não infringência à norma legal" e que "sequer se dignou a fazer o chamamento do próprio aos autos para que, a parte das acusações que lhe eram afetas, pudesse tecer suas justificativas, de modo que a conclusão dessa responsabilidade como aferida, se mostra indiscutivelmente absurda e ilegal".*

Em relação à contribuinte Rozi Araujo Silva, a impugnação esclarece ainda que a simples transferência de valores do ICN para suas contas bancárias não pode ser considerada como motivo suficiente para caracterizar a responsabilidade pois a interessada, esposa do falecido José Inácio Guará Silva não tinha conhecimento dessas movimentações:

Não é despiendo citar que a Defendente era ESPOSA do extinto JOSE INÁCIO GUARÁ SILVA, e, como tal, o simples ingresso de valor em suas contas não representaria seu benefício direto quanto a tais numerários, eis que no dia a dia a movimentação bancária do casal remanesce ao extinto, que era quem geria os negócios da família, valendo destacar, inclusive, que o mesmo não possuía conta bancária em seu nome, fazendo todas as movimentações na conta titularizada por sua esposa.

Ademais, importante ressaltar que anteriormente à assunção de cargo de direção, o senhor JOSE INÁCIO GUARÁ SILVA já era contratado da Instituição ICN, de modo que a remuneração percebida por si tinha por fonte exclusiva referido trabalho, de forma que a Defendente - que não administrava sua conta diretamente - desconhece as transações aludidas.

Lavebras Gestão de Têxteis SA, CNPJ 06.272.575/0001-40, sucessora por incorporação de Lavatec - Lavanderia Técnica LTDA, CNPJ 04.230.105/0001-98

A sucessora da Lavatec registra que, à época dos fatos geradores, não possuía nenhum vínculo com o ICN e a Lavatec e espera que ambos os interessados apresentem impugnações hábeis a desconstituir o lançamento. Na sequência, afirma que a responsabilidade solidária a ela atribuída deve ser afastada pois a Autoridade tributária teria incorrido em erro na identificação do sujeito passivo:

4.1. E fato incontroverso que o "Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária" foi lavrado contra LAVATEC, e não contra a RESPONSABILIZADA. Da mesma forma, o DEMONSTRATIVO indica LAVATEC como sujeito passivo do lançamento. Ou seja, nem o AUTO e nem o RELATÓRIO fazem qualquer referência à RESPONSABILIZADA, mas tão-somente à LAVATEC.

4.2. Nessa conformidade, deve-se reconhecer que a fiscalização incorreu em evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, ao atribuir a condição de sujeito passivo do crédito tributário lançado no AUTO a sociedade que já havia deixado de existir, em razão de sua incorporação pela RESPONSABILIZADA.

A impugnante defende que o interesse comum previsto no art. 124, inc. I, do CTN *"somente pode surgir entre pessoas que estejam diretamente vinculadas à referida situação, por terem*

se tornado sujeitos passivos em razão de sua materialização", sendo inaplicável ao presente caso:

Como visto, a expressão "interesse comum" deve ser interpretada de forma restritiva, devendo a solidariedade alcançar apenas as pessoas que tenham um mesmo interesse jurídico, o que não ocorre no caso concreto, especialmente tendo em vista que a RESPONSABILIZADA e a AUTUADA eram contrapartes de uma relação contratual bilateral, com interesses jurídicos opostos.

A sucessora argumenta ainda que o Relatório Fiscal apresentou apenas argumentos genéricos e comuns a todos a quem atribuiu responsabilidade solidária:

O RELATÓRIO justifica a atribuição de responsabilidade tributária à RESPONSABILIZADA de forma inespecífica, fazendo referência a argumentos genéricos e comuns a todos aqueles a quem a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária (dentre eles, a LAVATEC). Ou seja, não há no RELATÓRIO descrição de fatos que justifiquem a atribuição a LAVATEC de responsabilidade tributária por tributo devido pela AUTUADA.

6.3. *O ROE é o único documento constante do processo que trata dos pagamentos realizados pela AUTUADA à LAVATEC e dele interessa à presente impugnação os trechos transcritos a seguir:*

"2.1.56. Inexistência de controles e combinação de preços contratuais. Fato:

A contratação da LAVATEC — Lavanderia Técnica Ltda. (CNPJ 04.230.105/0001-98) para prestação de serviços de locação, lavagem, desinfecção, higienização e transporte (coleta e entrega) de roupas hospitalares, pela OSCIP Bem Viver — Associação Tocantina para o Desenvolvimento da Saúde (CNPJ nº 07.794.278/0001-27) e pelo ICN — Instituto Cidadania e natureza (CNPJ nº 05.487.198/0001-01), ocorreram com valores lineares, sem nenhum controle de pesagem das roupas coletadas e entregues para serviço de desinfecção, propiciando a inadmissibilidade de aceitação das quantidades realizadas e pagas.

A falta de controle das roupas coletadas foi, inclusive, relatada pela Administradora da UPA Parque Vitória, S.F.M.F., em declaração prestada à CGU, em 26/06/2015, conforme a seguir.

(...)

A Lavebras Gestão de Têxteis S.A. alega que as supostas infrações apresentadas pelo Relatório de Operações Especiais elaborado pela CGU não podem ser utilizadas para fundamentar o lançamento impugnado, nem tampouco sua inclusão no pólo passivo da presente lide:

Afinal, como era de se esperar, o ROE não se preocupa em demonstrar de que forma os indícios de irregularidades acarretariam o "interesse comum" a que se refere o art. 124, I, do CTN. Pelo contrário, os elementos mencionados pelo ROE sequer guardam pertinência com a responsabilização inferida pela fiscalização.

6.9. *A atribuição de responsabilidade tributária à RESPONSABILIZADA foi feita com relação à integralidade dos pagamentos realizados pela Secretaria de Estado de Saúde do MA à AUTUADA, sem limitá-la aos valores transferidos pela AUTUADA a LAVATEC. Ou seja, não há relação direta entre as ilicitudes vislumbradas pelo ROE e o montante sobre o qual a fiscalização alega existir o interesse comum por parte de LAVATEC.*

6.10. O ROE faz menção a uma doação no montante de R\$ 100.000,00 a determinada candidata à Prefeitura de Coroatá — MA cujo cônjuge ocupava cargo de Secretário Estadual de Saúde durante o período sob auditoria da CGU (2011 a 2013) e esclarece que a CGU teria obtido acesso a essa informação por meio dos dados disponibilizados pelo próprio Tribunal Superior Eleitoral ("TSE").

6.11. Ora, não é crível que a responsabilização por crédito tributário da ordem de quase R\$ 300.000.000,00 tenha por base uma doação de apenas R\$ 100.000,00, sobre a qual sequer foi levantada a existência de irregularidade.

6.12 Além disso, o ROE aponta a ausência de parâmetros objetivos para a fixação da remuneração a que a LAVATEC fazia jus, o que, por óbvio, jamais poderia indicar a existência de interesses jurídicos comuns: se a suspeição levantada pela CGU for procedente, o interesse jurídico da LAVATEC será antagônico (e não comum) ao da AUTUADA, como já visto na seção anterior.

6.13. Com relação à contratação de serviços fora do objeto social da LAVATEC, além de ser aplicável a observação feita no item anterior, não se sabe exatamente sequer o que ocorreu. Sabe-se, contudo, que o pagamento por serviços não prestados — mesmo que ocorrido — não caracterizaria a existência de interesse jurídico comum entre as partes envolvidas.

6.14 Em síntese, ainda que os indícios apontados pelo ROE pudessem — e deveriam — ser considerados para fins de apuração de eventual responsabilidade administrativa ou até mesmo criminal das pessoas envolvidas, eles jamais serviriam para atribuir à RESPONSABILIZADA responsabilidade pelo crédito tributário lançado contra a AUTUADA.

Subsidiariamente, a impugnante solicita que, no caso de manutenção da responsabilidade solidária, seja afastada a exigência da multa de ofício pois, na qualidade de sucessora por incorporação, seria obrigada apenas a arcar com os tributos eventualmente devidos pela Lavatec, nos termos do art. 132 do CTN. combinado com o art. 112 do mesmo dispositivo.

Após tomar conhecimento de que o sujeito passivo principal não teria se manifestado, a interessada protocolou, em 26/06/2018, petição (fls. 4.171 a 4.173) no sentido de manter a exigibilidade do crédito tributário suspensa até a devida análise de sua impugnação.

Tempo Engenharia e Arquitetura LTDA, CNPJ 07.605.583/0001-23

A impugnante alega que sua impugnação deve ser considerada tempestiva pois, após tomar ciência do lançamento em 28/07/2017, por não dispor de certificado digital, ficou impossibilitada de protocolar digitalmente sua impugnação dentro do prazo previsto. Afirma que a Delegacia da Receita Federal de São Luís não tinha vagas para agendamento disponíveis e que, através de atendimento presencial, foi orientada a outorgar Procuração Eletrônica ao seu advogado, procedimento que levaria 5 dias para ser concluído. Argumenta ainda que, mesmo após ter acesso ao e-Cac, o presente processo não pôde ser localizado.

A Tempo Engenharia defende que teve seu direito de defesa cerceado pois não recebeu nenhuma intimação no decorrer do procedimento fiscal e que o Decreto n° 70.235/72 em seu art. 7º¹⁰ prevê a obrigatoriedade de cientificação do sujeito passivo em momento anterior à autuação. Além disso, argumenta que eventuais infrações cometidas pelo ICN que teriam ensejado a suspensão de sua imunidade tributária não podem afetar a presente impugnante pois esta apenas prestava serviços ao autuado.

A contribuinte defende ainda que o art. 124, inc. I, utilizado pela Autoridade Fiscal como fundamento legal para sua inclusão no presente pólo passivo é inaplicável ao caso pois inexistente qualquer interesse comum de natureza jurídica entre a impugnante e o autuado.

34. Pois bem, é imputado a impugnante a responsabilidade de fato, no lançamento de ofício de IRRF¹¹, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

35. Não obstante, é ausente o interesse comum para a responsabilização de fato da Empresa Terra Editora¹², e a respectiva aplicação do artigo 124, inciso I do CTN.

36. Segundo o entendimento jurisprudencial pátrio, inclusive do CARF, para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. E, ainda, mesmo que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

37. Sob esse prisma, a autoridade fiscal no auto de infração ora impugnado, não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame da coobrigada com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela autuada.

A impugnação afirma ainda que são inconstitucionais a quebra de sigilo bancário e a multa confiscatória e desproporcional:

58. Dessa forma, se a autoridade administrativa não pode validamente quebrar o sigilo dos dados bancários, os documentos resultantes dessa ilicitude não poderiam instruir o processo administrativo, tampouco embasar lançamento tributário, considerando que o presente caso, tem origem a fiscalização realizada na empresa AGNUS-DEI¹³.

(...)

70. Assim sendo, impõe-se a exclusão da multa ou sua redução para valores razoáveis e proporcionais, por obediência à cláusula constitucional que veda as práticas confiscatórias.

71. Por fim, consigne-se ser um completo absurdo a responsabilização solidária da Impugnante, consoante as razões já declinadas, pelo crédito tributário referente à imposição de multa agravada, POR FATO QUE JAMAIS DEU CAUSA.

Ao final, solicita que a responsabilidade solidária seja afastada ou, subsidiariamente, que seja anulada a multa aplicada, protestando pela produção de todos os meios de prova admitidos.

Decidiu a Primeira Instância (Acórdão n. 01-37.142 da 5ª Turma da DRJ/BEL, de 25 de setembro de 2019, e-fls. 4362 e ss) em julgar improcedentes as impugnações apresentadas contra os autos de infração do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL referentes a fatos geradores de 2011 a 2013 (e-fls. 3799 e ss). A Decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DIVERSO.

Não cabe reanálise da suspensão de imunidade tributária do IRPJ no processo administrativo de lançamento de créditos tributários dela decorrentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROVAS.

No processo administrativo fiscal, os argumentos de defesa devem vir sempre acompanhados de provas e informações objetivas, sendo indevida a apresentação de alegações genéricas sem embasamento probatório.

SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA. EFEITOS

Havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva do mérito apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IRRELEVÂNCIA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. IRREGULARIDADE

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas ao pagamento do crédito tributário lançado as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR.

Os dirigentes de pessoa jurídica de direito privado são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cientificada em 13/12/2019 (e-fl. 4583) da decisão de primeira instância a pessoa jurídica autuada não interpôs recurso voluntário.

Cientificado em 22/11/2019, (e-fls. 4508) da decisão de primeira instância, o responsável solidário Lavebras Gestão de Têxteis SA interpôs recurso voluntário em 01/11/2019 (e-fls. 4439), em que repete os fundamentos da impugnação apresentada, defendendo que:

- à época dos fatos geradores, não possuía nenhum vínculo com o ICN e a Lavatec;
- a Autoridade tributária teria incorrido em erro na identificação do sujeito passivo, já que o "Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária" foi lavrado contra LAVATEC, sociedade que já havia deixado de existir, em razão de sua incorporação pela RESPONSABILIZADA
- o interesse comum previsto no art. 124, inc. I, do CTN é inaplicável ao presente caso:
- o Relatório Fiscal apresentou apenas argumentos genéricos e comuns a todos a quem atribuiu responsabilidade solidária;
- as supostas infrações apresentadas pelo Relatório de Operações Especiais elaborado pela CGU (p. ex, falta de controle das roupas coletadas) não podem ser utilizadas para fundamentar o lançamento impugnado, nem tampouco sua inclusão no pólo passivo da presente lide...
- a atribuição de responsabilidade tributária à RESPONSABILIZADA foi feita com relação à integralidade dos pagamentos realizados pela Secretaria de Estado de Saúde do MA à AUTUADA, sem limitá-la aos valores transferidos pela AUTUADA a LAVATEC.
- com relação à contratação de serviços fora do objeto social da LAVATEC, não se sabe exatamente sequer o que ocorreu.
- subsidiariamente, a impugnante solicita que, no caso de manutenção da responsabilidade solidária, seja afastada a exigência da multa de ofício pois, na qualidade de sucessora por incorporação, seria obrigada apenas a arcar com os tributos eventualmente devidos pela Lavatec, nos termos do art. 132 do CTN, combinado com o art. 112 do mesmo dispositivo.

O responsável solidário Lavebras Gestão de Têxteis SA reforçou seus argumentos, ainda, no Recurso Voluntário apresentado em 01/11/2019 (e-fls. 4439):

- a lavratura do TERMO está, única e exclusivamente, pautada em ilações/suposições não comprovadas pela fiscalização;
- não se sabe sequer em qual das infrações a LAVATEC se enquadra: se na ausência de contraprestação pelos pagamentos recebidos da AUTUADA; se, na visão da fiscalização, na ausência de critérios precisos/objetivos com relação à consecução dos serviços contratados; se na contraprestação em qualidade/quantidade aquém dos "padrões", o que não se pode admitir.
- caso a LAVATEC tivesse alguma responsabilidade sobre os fatos geradores tributados pelo AUTO, essa responsabilidade teria que estar limitada ao *quantum* cada uma das pessoas concorreu para a infração
- ao contrário do que afirma a DECISÃO, os erros cometidos pela fiscalização não representam meras irregularidades que podem ser sanadas ou supridas com a apresentação de defesa pela RECORRENTE, mas de vício que diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária.
- a própria fiscalização reconhece a nulidade do AUTO e do TERMO quando, três dias após o encerramento da ação fiscal, emite o TERMO DE CIÊNCIA no qual deixa consignado que: (i) o AUTO foi lavrado contra LAVATEC, mas que os arts. 129 e 132 do CTN permitiriam

que a cobrança pelo crédito tributário lançado no AUTO fosse redirecionada à RECORRENTE; e (ii) o referido TERMO DE CIÊNCIA é parte integrante do AUTO.

- a falta de vínculo entre a LAVATEC e o fato gerador da obrigação tributária da AUTUADA basta, por si só (até mesmo pela interpretação mais extensiva que se pretenda dar ao PN/4) para evidenciar o descabimento da imputação de responsabilidade solidária a LAVATEC pelo débito exigido no AUTO.

- a penalidade tem caráter personalíssimo e não pode ser estendida às responsáveis solidárias;

- Com relação à contratação de serviços fora do objeto social da LAVATEC, além de ser aplicável a observação feita no item anterior, não se sabe exatamente sequer o que ocorreu. Sabe-se, contudo, que o pagamento por serviços fora do objeto social da empresa - mesmo que ocorrido - não caracterizaria a existência de interesse jurídico comum entre as partes envolvidas.

Cientificado em 20/11/2020, (e-fls. 4607) da Decisão de Primeira Instância, o responsável solidário Litucera Limpeza e Engenharia Ltda interpôs Recurso Voluntário em 14/12/2020 (e-fls. 4609), em que aduz que não foi intimada da autuação.

Cientificados em 14/11/2019 (e-fls. 4605) da decisão de Primeira Instância, os responsáveis solidários Rozi Araujo e Silva e José Inácio Guará Silva (espólio) interpuseram Recurso Voluntário, em 13/12/2019 (e-fls. 4588 e ss), em que repetem os fundamentos da impugnação apresentada.

Cientificado em 06/01/2023, (e-fls. 5452) da Decisão de Primeira Instância, o responsável solidário Pro Ped Pronto Atendimento não interpôs Recurso Voluntário.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Cientificado em 22/11/2019, (e-fls. 4508) da decisão de primeira instância, o responsável solidário Lavebras Gestão de Têxteis SA interpôs recurso voluntário em 01/11/2019 (e-fls. 4439), em que repete os fundamentos da impugnação apresentada. O Recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Cientificado em 20/11/2020, (e-fls. 4607) da Decisão de Primeira Instância, o responsável solidário Litucera Limpeza e Engenharia Ltda interpôs Recurso Voluntário em 14/12/2020 (e-fls. 4609), em que aduz que não foi intimada da autuação. Mas, conforme documento anexado (e-fl. 3770), a intimação foi regular. Ou seja, este Recorrente não apresentou Impugnação à Primeira Instância, razão pela qual não foi inaugurado litígio e decisão da qual possa recorrer a este CARF. Desta forma, não há reparos à Decisão Recorrida neste ponto.

Cientificados em 14/11/2019, (e-fls. 4605) da decisão de Primeira Instância, os responsáveis solidários Rozi Araujo e Silva e José Inácio Guará Silva (espólio) interpuseram Recurso Voluntário, em 13/12/2019 (e-fls. 4588 e ss), em que repetem os fundamentos da impugnação

apresentada. O Recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admiss, razão pela qual deve ser conhecido.

O Acórdão nº 01-037.139 do processo administrativo de nº 10320.723089/2016-92 manteve a suspensão de imunidade tributária e a retroatividade de seus efeitos, razão pela qual tais questões não serão objeto de reanálise nos presentes autos.

Sucessora da Lavatec, a Responsável solidário Lavebras Gestão de Têxteis SA, registrou em Impugnação que, à época dos fatos geradores, não possuía nenhum vínculo com o ICN e a Lavatec e esperava que ambos os interessados apresentassem impugnações hábeis a desconstituir o lançamento. Na sequência, afirma que a responsabilidade solidária a ela atribuída deveria ser afastada pois a Autoridade tributária teria incorrido em erro na identificação do sujeito passivo:

4.1. E fato incontroverso que o "Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária" foi lavrado contra LAVATEC, e não contra a RESPONSABILIZADA. Da mesma forma, o DEMONSTRATIVO indica LAVATEC como sujeito passivo do lançamento. Ou seja, nem o AUTO e nem o RELATÓRIO fazem qualquer referência à RESPONSABILIZADA, mas tão-somente à LAVATEC.

4.2. Nessa conformidade, deve-se reconhecer que a fiscalização incorreu em evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, ao atribuir a condição de sujeito passivo do crédito tributário lançado no AUTO a sociedade que já havia deixado de existir, em razão de sua incorporação pela RESPONSABILIZADA.

A Decisão Recorrida asseverou que não houve nulidade, visto que a sucessora foi devidamente identificada do lançamento e apresentou a impugnação. Sendo assim, uma vez garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa, não haveria que se falar em anulabilidade do Termo de Responsabilidade.

Em Recurso Voluntário a Lavebrás repete os argumentos de Impugnação e aduz que, “ao contrário do que afirma a DECISÃO, os erros cometidos pela fiscalização não representam meras irregularidades que podem ser sanadas ou supridas com a apresentação de defesa pela RECORRENTE, mas de vício que diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária”. Defende que a própria fiscalização teria reconhecido a nulidade do AUTO e do TERMO quando, três dias após o encerramento da ação fiscal, emite o TERMO DE CIÊNCIA no qual deixa consignado que: (i) o AUTO foi lavrado contra LAVATEC, mas que os arts. 129 e 132 do CTN permitiriam que a cobrança pelo crédito tributário lançado no AUTO fosse redirecionada à RECORRENTE; e (ii) o referido TERMO DE CIÊNCIA é parte integrante do AUTO.

De fato foi lavrado Termo de Responsabilidade em nome da pessoa extinta incorporada (Lavatec) em 18/07/2017 (e-fl. 3940), com ciência em 25/07/2017 (e-fl. 3797). Após lavrou-se Termo de Responsabilidade em nome da incorporadora (Lavebrás) em 21/07/2017 (e-fl. 3944), com ciência em 02/08/2017 (e-fl. 3798).

Entendo que a ciência à Lavatec tratou-se de equívoco que foi tempestivamente corrigido. Isto porque tanto a lavratura do Termo de Responsabilidade em nome da incorporadora (Lavebrás) em 21/07/2017 (e-fl. 3944), com ciência em 02/08/2017 (e-fl. 3798), deu-se antes de qualquer impugnação. Abaixo repito as datas em que os contribuintes elencados na tabela abaixo apresentaram impugnação:

Contribuinte	ciência	fls.	impugnação	fls.
Pro-Ped - Pronto Atendimento Pediatria Eireli - ME	26/07/2017	3.796	23/08/2017	3.962 a 3.965
Rozi Araujo e Silva	27/07/2017	3.774	25/08/2017	3.980 a 3.987
José Inácio Guará Silva (espólio)	25/07/2017	3.773		
Lavebras Gestão de Têxteis S.A	25/07/2017	3.798	29/08/2017	3994 a 4.017
Tempo Engenharia e Arquitetura LTDA	25/07/2017	3.797	13/09/2017	4.071 a 4.093

Versa o art. 14 do Decreto 70.235/72 que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Se não ainda houve a impugnação não há impedimento à correção do lançamento, desde que atendendo qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. No presente caso, deve-se considerar o disposto nos incisos II, III e VIII do art. 149 citado. Desta forma, não há a nulidade na responsabilização da Lavebrás.

Os recorrentes repetem os mesmos fundamentos apresentados à Primeira Instância. Reproduzimos a seguir a Decisão de Primeira Instância, cujos termos aderimos integralmente a respeito dos fundamentos retomados pelos Recorrentes.

Tendo em vista que as impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários Pro-Ped - Pronto Atendimento Pediatria Eireli - ME, Rozi Araujo e Silva, José Inácio Guará Silva (espólio) e Lavebras Gestão de Têxteis S.A. são tempestivas, atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e não versam exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, o crédito tributário deve permanecer suspenso em relação a todos os envolvidos, conforme determina o art. 5º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.862/2018.

Já a impugnação da contribuinte Tempo Engenharia e Arquitetura LTDA não deve ser conhecida por se tratar manifestação apresentada fora do prazo previsto na legislação tributária. A interessada alega que sua manifestação deve ser aceita pois não teve acesso ao processo digital para efetuar a juntada de sua defesa. Esclarece que, após a ciência do lançamento, por não possuir certificado digital, efetuou diversas tentativas de agendamento e apresenta cópias das telas dos sistemas informatizados da Receita Federal para comprovar suas alegações.

Ocorre que a ciência do lançamento ocorreu em 25/07/2017 (terça-feira), conforme se verifica no Aviso de Recebimento de fl. 3.781. Sendo assim, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235/72, o prazo de 30 dias para impugnação iniciou-se em 26/07/2017 (quarta-feira), expirando-se em 25/08/2017 (sexta-feira). Entretanto, as telas de sistema apresentadas pela recorrente apenas mostram tentativas de agendamento posteriores a 30/08/2017, ou seja, após o término do prazo previsto em lei:

BRAZIL Services Barra GovBr
(HTTP://BRASIL.GOV.BR)

Agendamento / Cancelamento
(http://www.receita.gov.br)

Vagas Disponíveis Contribuinte: 07.605.583/0001-23 Representante: 515.588.743-72

Serviço(s) selecionado(s):

- Processo, Senhas e Procuração - Processo Fazendário Juntada de Documentos - Pessoa Jurídica Juntada de documentos a processo administrativo fazendário em andamento, inclusive impugnação, recurso ou manifestação de inconformidade.

Dias Disponíveis		Vagas		Vagas		Vagas		Vagas	
Data	Qtd Vagas	Horário	QTD	Horário	QTD	Horário	QTD	Horário	QTD
30/08/2017	0	07:15	0	08:55	0	11:15	0	13:35	0
		07:25	0	09:35	0	11:25	0	14:20	0
31/08/2017	0	07:35	0	09:45	0	11:35	0	15:05	0
01/09/2017	0	07:45	0	09:55	0	11:45	0	15:50	0
04/09/2017	0	07:55	0	10:15	0	11:55	0	16:35	0
05/09/2017	0	08:05	0	10:25	0	12:05	0	17:20	0
		08:15	0	10:35	0	12:15	0	18:30	0
06/09/2017	28	08:25	0	10:45	0	12:25	0		
11/09/2017	35	08:35	0	10:55	0	12:35	0		
12/09/2017	37	08:45	0	11:05	0	12:45	0		
13/09/2017	35								
14/09/2017	37								

Verifica-se em primeiro lugar que, com base na imagem apresentada na impugnação, não se pode atestar a data em que essa tentativa de agendamento foi realizada. Além disso, tendo em vista que o prazo para apresentação de impugnação havia se encerrado em 25/08/2017, conforme já exposto, não caberia o acolhimento deste documento para justificar a aceitação da impugnação em análise como se tempestiva fosse.

Da vinculação do julgamento em 1ª instância a decisões administrativas e judiciais

Tendo em vista que as impugnações utilizam-se, em vários momentos, de decisões prolatadas em processos administrativos e judiciais objetivando fortalecer seus argumentos de defesa e demonstrar a improcedência dos lançamentos, convém esclarecer, preliminarmente, que os julgados, sejam eles judiciais ou administrativos, apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação¹⁶.

Das alegações de inconstitucionalidade, ilegalidade e violação a princípios

Com referência às arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade ou violação a princípios', importa esclarecer que se trata de análise de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Das preliminares

Ressalte-se que devem ser consideradas improcedentes as preliminares de nulidade de lançamento arguidas pelos Impugnantes com base em eventuais inconsistências na formalização do Auto de Infração, descrição dos fatos ou sua fundamentação legal.

O Decreto n.º 70.235/72 nos art. 59 e 60¹⁷ disciplina os casos de nulidade no Processo Administrativo Fiscal.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, bastando-se efetuar consulta ao Auto de Infração, ao Termo de Verificação Fiscal, ao Relatório de Operações Especiais, à Notificação de suspensão de imunidade do IRPJ e à Representação para apresentação de medida judicial para

indisponibilidade de bens do autuado e de pessoas físicas e para se ter presente as circunstâncias que envolveram o lançamento, bem como os enquadramentos legais e os demonstrativos de apuração do IRPJ e das responsabilidades solidárias.

Também não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício do direito de defesa dos interessados pois todos os envolvidos foram devidamente cientificados do lançamento e da oportunidade de apresentação de impugnação a fim de prestar os devidos esclarecimentos, documentos e provas que possam demonstrar a improcedência dos lançamentos, das multas e das responsabilidades solidárias.

Do mérito

O mérito do lançamento foi questionado apenas em duas ocasiões: a impugnação apresentada por Rozi Araujo e Silva e José Inácio Guará Silva (espólio) afirma que o Auto de Infração deve ser considerado nulo pois a autuada, pessoa jurídica que possuía imunidade tributária à época dos lançamentos, não estaria obrigada a declarar/recolher IRPJ, nem tampouco a elaborar os livros contábeis exigidos pela fiscalização. Os interessados argumentam que a suspensão da imunidade tributária teria ocorrido apenas em 10/08/2016, ou seja, em momento posterior aos fatos geradores ora impugnados:

Vale dizer, portanto, que no período apurado, e na época em que se instaurou o procedimento (início de 2015) a Instituição ICN estava dispensada do IRPJ, já que não tinha sido suspensa a sua imunidade (ocorrida somente em 10/08/2016), pelo que o próprio procedimento fiscalizatório se mostrava inepto, posto que instaurado para apurar algo que não tinha qualquer procedência.

Ocorre que, conforme se verifica no processo administrativo nº 10320.723089/2016-92, o Ato Declaratório que suspendeu a imunidade da fiscalizada foi publicado com efeitos retroativos a partir de 01/01/2010:

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO LUÍS - MA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e alterações, e a Portaria DRF/SLS nº 112/2015, com fundamento nos Arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 1997 e Arts. 170, 171 e 172 do Decreto nº 3.000, de 1999, considerando a decisão constante no processo administrativo nº 10320.723089/2016-92, declara

Art. 1º Suspensa a Imunidade Tributária referente ao IRPJ do contribuinte "INSTITUTO CIDADANIA E NATUREZA - CNPJ: 05.487.198/0001-01", em virtude da desobediência aos requisitos previstos no Art. 12, § 2º, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.532/99 e Art. 170, §3º, incisos I e II do Decreto nº 3.000/99.

Art. 2º O termo inicial da suspensão da imunidade é 1º de janeiro de 2010, com fundamento no Art. 14 da Lei nº 9.532/97 e Art. 172, §5º do Decreto nº 3.000/99.

Art. 3º A entidade interessada poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, apresentar impugnação ao Ato Declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, nos termos do Art. 32, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e Art. 172, § 6º, inciso I, do Decreto nº 3.000/99

Conclui-se, portanto, que durante o período fiscalizado o sujeito passivo não estaria imune à tributação do IRPJ.

Registre-se que, por já terem sido examinadas anteriormente através do acórdão nº 01-037.139, processo administrativo de nº 10320.723089/2016-92, as questões relacionadas à

suspensão de imunidade tributária e à retroatividade de seus efeitos não serão objeto de análise do presente acórdão.

Em relação ao procedimento fiscal que deu origem ao Auto de Infração do IRPJ, o sujeito passivo defende que, justamente por possuir imunidade tributária, não estaria obrigado a elaborar sua escrituração fiscal em relação ao IRPJ:

E essa dita ação, na verdade, em um primeiro momento sequer caberia da forma como engendrada, conquanto que, indiscutivelmente, a Instituição auditada, no período narrado, não possuía as obrigações legais que lhes eram exigidas, conforme disposto no Código Tributário Nacional, de modo que a grande maioria dos documentos que lhe foram solicitados (como se vê do relatório apresentado), a Instituição sequer poderia produzir dada sua imunidade tributária até então reconhecida.

Prova disso, de forma a exemplificar, é a exigência feita em face da Instituição para que apresentasse o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), eis que, até então, obviamente, dada sua incontestável imunidade ao IRPJ, não detinha obrigação de escriturar de tal forma, apesar de que se entende que a suspensão empreendida (de sua condição de imune) se afigura indevida.

Trata-se de entendimento totalmente equivocado pois a manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão é um dos requisitos fundamentais para a manutenção desse benefício, conforme determina o inc. III do art. 14¹⁸ do CTN.

Além disso, o fato de receber recursos públicos destinados à Saúde faz com que a entidade devesse se preocupar ainda mais em zelar por sua regularidade fiscal, pois o art. 27, IV, combinado com o art. 29, III da Lei n° 8.666/93, disciplinam que se trata de requisito obrigatório para contratar com o poder público, requisito tão relevante que deve, inclusive, ser observado durante toda a execução do contrato, conforme art. 55, inc. XIII da Lei n° 8.666/93.

A outra questão relacionada ao procedimento fiscal foi levantada pela Lavebras Gestão de Têxteis S.A. e recai sobre a utilização do Relatório de Operações Especiais elaborado pela CGU na apuração das irregularidades que ensejaram o lançamento impugnado. De acordo com seu entendimento, os fatos apontados no documento em questão poderiam ser utilizados apenas para verificação de observância "aos princípios da Administração Pública previstos no art. 37 da Constituição Federal e para eventual apuração de responsabilidade administrativa e verificação de indícios de responsabilidade penal."

Entretanto, ao contrário do alegado, o Relatório de Operações Especiais (ROE) elaborado pela CGU aponta diversas irregularidades com repercussão tributária. Registre-se que o inteiro teor do ROE foi incluído nos autos do presente processo como parte indissociável do Auto de Infração e que os itens com repercussão tributária foram devidamente especificados no Termo de Verificação Fiscal (fl. 3.861):

III. 3 – SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE

O escrutínio do **Relatório de Operações Especiais** da CGU (**Doc.10**) desfia extenso rol de infrações, inclusive das que têm efeitos tributários, em nível de Solidariedade e Responsabilidade Tributária. Nesta seara, inclusive, como visto, lavrou-se **Representação** para **Indisponibilidade de Bens** (**Doc.15**), à consideração da PFN/MA.

Tendo o ICN no vértice, as **operações irregulares** investigadas pela CGU, que também implicam repercussões tributárias, envolvem as pessoas físicas e jurídicas elencadas na **TABELA** infra. Tais **operações irregulares** estão no escopo dos Tópicos do **Relatório de Operações Especiais n° 00209.000051201590** da CGU, parte inseparável deste Auto de Infração (**Doc.10**), a saber: 2.1.1., 2.1.3., 2.1.4. a 2.1.10., 2.1.20., 2.1.21., 2.1.23. a 2.1.30., 2.1.38. a 2.1.41., 2.1.43., e 2.1.46. a 2.1.57.

Com base no exposto acima, pode-se concluir que a utilização de informações relativas a fatos com repercussão tributária contidas no Relatório de Operações Especiais no decorrer do procedimento fiscal não invalida o Auto de Infração e nem a inclusão da Lavebras Gestão de Têxteis no pólo passivo da obrigação tributária, uma vez que a Autoridade fiscal disponibilizou aos interessados o acesso ao inteiro teor do documento ora impugnado, especificando em que itens se baseou na apuração das irregularidades apontadas em seu relatório e possibilitando, conseqüentemente, o amplo exercício do direito de defesa dos envolvidos.

Da responsabilidade solidária

Do interesse comum (art. 124, inc. I do CTN)

Em diversos momentos os responsáveis solidários questionaram a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN como fundamentação legal da solidariedade a eles atribuída. Defendem que este dispositivo somente pode ser aplicado nas hipóteses de interesse jurídico e não apenas econômico e que, no caso, tanto o sujeito passivo principal como o responsável necessitam estar do mesmo lado da ocorrência do fato gerados, e não em lados opostos.

O Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 aborda o conceito de interesse comum na situação que constitui o fato gerador:

Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. E responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

(...)

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

No caso em tela, todas as ações descritas pela Autoridade tributária demonstram a efetiva participação dos responsáveis, seja no recebimento indevido de recursos públicos, seja na emissão de notas fiscais em valores previamente combinados, no superfaturamento por serviços prestados ou pelo recebimento de recursos sem a efetiva contraprestação. Sendo assim, cabível a aplicação da fundamentação legal em comento.

Rozi Araujo e Silva e José Inácio Guará Silva (espólio)

Durante o procedimento fiscal, verificou-se que as pessoas físicas acima receberam do ICN recursos irregularmente transferidos:

As situações infracionais em comento consistem basicamente de:

(a) Pagamentos do ICN a seus Dirigentes, à margem da Lei;

(b) Pagamentos do ICN a parentes de um seu Dirigente, e sem contrapartida;

(...)

Os Dirigentes do ICN (Linhas 1 e 2 da TABELA), nessa condição, estiveram no cerne de todas as operações irregulares e ilegais que deram nos referidos vazamentos de recursos públicos. Inclusive, a bem de si mesmos (e de parentes seus), deram saída ilegal de recursos do ICN (Docs. 10, 15). Cabe-lhes, assim, responsabilização pessoal

(Art.135, III, do CTN), no status de dirigentes da pessoa jurídica, à vista dos atos que efetuaram em ofensa à Lei e ao Estatuto próprio. Quanto ao Dirigente da Linha 2, tendo que se sabe por de cujus, a responsabilidade pessoal se conforma no respectivo espólio (Art.131, III, do CTN).

As Pessoas Físicas das Linhas 3 e 4, nessa ordem, cônjuge e filha do Dirigente da Linha 2 (como ainda, mãe e irmã do Dirigente da Linha 1), receberam aportes de valores saídos ilegalmente do ICN. Na base de tais pagas, a CGU (Docs.10,15) não identificou qualquer motivo legítimo ou legal para sua ocorrência. Neste sentido, portanto, cabe-lhes solidariedade tributária (Art.124, I), pois, como beneficiárias de pagamentos ilegais do ICN, fruem interesse comum nos resultados econômicos (fato gerador do IRPJ: Art.43, do CTN) desse Instituto.

A fim de contestar as responsabilidades solidárias em questão, a impugnação limitou-se a afirmar que a contribuinte Rozi Araujo Silva não teria conhecimento do recebimento de tais recursos pois seu marido era, à época, o responsável pela movimentação bancária do casal e que inexistem provas no sentido de que o Sr. José Inácio Guará Silva teria agido com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social.

Diante dos extensos relatórios elaborados no decorrer dos procedimentos fiscais que culminaram na suspensão da imunidade tributária do ICN e na lavratura do presente Auto de Infração IRPJ, apontando diversas infrações e irregularidades, não pode ser acatada a simples negação dos fatos registrados pela fiscalização.

Sublinhe-se que meras alegações genéricas não podem ser aceitas tendo em vista que o inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 determina, expressamente, que a impugnação deve trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as provas a eles relativas.

O próprio contribuinte já falecido José Inácio Guará Silva, no decorrer da ação de apuração de desvios de recursos públicos, admitiu que "*não apresentava à Secretaria Estadual de Saúde as prestações de contas relativas aos valores recebidos por conta da cobrança da taxa administrativa*", que não realizava processos para selecionar as empresas a serem contratadas pelo ICN, pois estas eram indicadas pela Secretaria de Saúde e que não fiscalizava a execução de nenhum serviço. Também reconheceu que o papel do ICN não era prestar os serviços contratados e sim realizar a "*gestão financeira dos recursos repassados*". Sendo assim, improcedentes as alegações de que o responsabilizado não teria praticado atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato, ou estatuto social.

Também não pode ser aceito o argumento de que a responsável solidária Rozi Araujo Silva não tinha ciência do recebimento indevido de recursos provenientes do ICN pois a contribuinte era a titular das contas bancárias nas quais estes eram recebidos, além de ter adquirido bens e investimentos em valores incompatíveis com seu rendimento.

Pro-Ped - Pronto Atendimento Pediatra Eirele - ME

A impugnante defende que não pode ser incluída como responsável solidária da presente lide pois, ao contrário do alegado pela fiscalização, teria apenas prestado serviços à autuada, inexistindo qualquer interesse em comum que justificasse sua responsabilização. Afirma ter sido, inclusive, "*mais uma vítima do Instituto Cidadania e Natureza*" já que esta não teria recolhido os tributos descontados dos pagamentos pelos serviços prestados:

A impugnante foi contratada, para prestação de serviços médicos, objeto de seu contrato social, pelo Instituto de Cidadania e Natureza, firmou contrato com o Tomador dos serviços, e os prestou conforme Notas Fiscais expedidas de Prestação de Serviços de 2011 a 2014, como também prestou serviços para outras entidades, já

que é o objetivo comercial a que se prestou. Sempre cumprindo com as suas obrigações, dentre ela a prestação pecuniária de pagar tributos ao Fisco Federal. Conta ainda que durante o período em que prestou serviços à entidade Instituto Cidadania e Natureza, teve descontado se seus pagamentos, as contribuições para o Imposto de Renda, Pis, Cofins, Contribuição Social sobre o Lucro, os quais jamais foram repassados ao erário público Federal, e que hoje faz parte de um processo que a mesma move tanto administrativo quanto judicial.

Verifica-se que, no trecho acima, a interessada afirma ter prestado serviços "conforme Notas Fiscais expedidas de Prestação de Serviços de 2011 a 2014". Entretanto, não juntou aos autos tais documentos e não se manifestou em relação às irregularidades que acarretaram na sua responsabilização como, por exemplo, a falta de estrutura necessária à execução dos serviços contratados, a função de atuar como "mera repassadora de recursos" e não como prestadora de serviços, inexistência de controle de preços e a prática de combinação de preços contratuais.

A impugnante defende que os artigos 134, 135 e 137 do Código Tributário Nacional, que tratam da responsabilidade tributária, são inaplicáveis ao caso em tela. Entretanto, conforme a planilha que compõe o Relatório do presente acórdão, a Autoridade tributária arrolou a Pro-Ped como responsável solidária com base nos arts. 43 e 124, inc. I do CTN.

Lavebras Gestão de Têxteis S.A.

A Lavebras esclarece que, à época dos fatos geradores, não possuía qualquer vínculo com a Lavatec - Lavanderia Técnica LTDA, empresa incorporada por ela em momento posterior e nem com a autuada.

Deve-se frisar que meras alegações genéricas não podem ser tendo em vista que o inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 determina, expressamente, que a impugnação deve trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as provas a eles relativas.

Defende que o Termo de Responsabilidade lavrado em nome da Lavatec - Lavanderia Técnica LTDA deve ser declarado nulo em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo tendo em vista que, no momento do lançamento, essa empresa já havia sido extinta em decorrência de sua incorporação pela responsabilizada. Ocorre que a sucessora foi devidamente identificada do lançamento e apresentou a impugnação ora em análise. Sendo assim, uma vez garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em anulabilidade do Termo de Responsabilidade. Nesse sentido, a Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial já se pronunciou, através da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 8 de março de 2013:

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

- a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.*
- b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.*
- c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge, (...)*

Alega ainda a Lavebras ser inaplicável a multa de ofício em sucessora, conforme decisões e doutrina que cita.

Quanto à exigência de multa de ofício da impugnante Lavebras, incidente sobre fatos geradores praticados pela incorporada Lavatec, antes da incorporação, a tese de inexistência de responsabilidade com base no art. 132 do CTN não deve prosperar.

Ao incorporar outra pessoa jurídica, o adquirente assume não só o patrimônio da pessoa incorporada, mas também passa a ser sujeito das obrigações tributárias desta surgidas até a data do evento, inclusive quanto aos respectivos créditos tributários que forem posteriormente formalizados, nos termos do art. 132 do CTN, in verbis:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

A tese da intransmissibilidade da pena, tal qual ocorre no direito penal (caráter personalíssimo da sanção penal), não é cabível no direito tributário, que possui institutos próprios e se não baseia na noção de culpabilidade do agente. O descumprimento de norma tributária, para fins de cobrança, não requer o elemento subjetivo de conduta para sua existência ou para aferição da sanção aplicável, conforme preceitua o art. 136 do CTN:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. "

O ilícito fiscal, neste caso, foi praticado uma empresa (pessoa jurídica incorporada), o que afasta a possibilidade de se avaliar a culpabilidade e, por conseguinte, o caráter personalíssimo da aplicação da pena, que no caso seria a multa pecuniária.

A sucessão da empresa pela incorporadora se deu mediante ato negocial, por livre vontade livre dos contratantes. Na hipótese que se analisa, houve o desaparecimento daquele que, na qualidade de contribuinte, deu causa ao nascimento da obrigação tributária e ocupava a posição de titular dos direitos ou sujeito de obrigações, nas quais se sub-rogou voluntariamente o incorporador.

As multas fiscais, por representarem dívida de valor, devem acompanhar o passivo do patrimônio adquirido pelo incorporador. O patrimônio é um só, não existindo motivos para separar o ônus do ônus. O fato de o auto de infração ser lavrado posteriormente à incorporação não prejudica a obrigação tributária, como determina o art. 129 do CTN, abrindo a Seção II que trata da responsabilidade por sucessão:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Este dispositivo estipula que a responsabilidade dos sucessores alcança os fatos jurídicos tributários verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Não tendo o devedor originário cumprido a obrigação de pagar o tributo em conformidade com as determinações legais, fez nascer a infração, com a consequente multa de ofício aqui discutida.

Após a incorporação realizada, a impugnante assumiu o patrimônio da sucedida nas suas qualidades e atribuições, competindo-lhe o cumprimento tanto da obrigação advinda do fato gerador do tributo como daquela surgida da infração de recolhê-lo, ambas regularmente cobradas mediante esse lançamento. Fácil seria se houvesse a extinção de multas punitivas pela utilização de operações societárias, como objetiva a impugnante, em prejuízo da Administração Tributária.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 113, também com efeito vinculante em relação a esta turma de julgamento em vista da Portaria ME nº 129, de 01 de abril de 2019:

"Súmula CARF nº 113 - A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. "

Desse modo, o art. 132 do CTN não deve ser interpretado em sua literalidade, mas sim em conjunto com outros dispositivos da mesma lei e com os dispositivos e princípios estabelecidos na Carta Magna. É assim que o STJ enfrentou o tema, colocando um ponto final também na esfera judicial, ao editar a Súmula nº 554, em 15/02/2016:

"Súmula 554 - Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. (Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJ 15/12/2015) "

Do pedido de diligência

O inc. IV e o §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 disciplinam os procedimentos de diligências e perícias no âmbito do processo administrativo fiscal. Destaque-se que o §1º determina, expressamente, que serão considerados não formulados os pedidos que deixarem de atender aos requisitos previstos no inc. IV, elencados a seguir:

1. motivos que justifiquem tais procedimentos;
2. formulação dos quesitos referentes aos exames desejados;
3. no caso de perícia, nome, endereço e qualificação profissional do perito.

Diante do exposto, a solicitação de realização de perícia deve ser indeferida tendo em vista a não apresentação dos quesitos a serem examinados.

Ainda acerca de diligências e perícias, o art. 18 do Decreto regulamenta:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Da leitura acima conclui-se que a prova produzida por meio de diligência ou de perícia tem como objetivo formar o convencimento da autoridade julgadora nos casos em possa haver necessidade de obtenção de mais elementos de prova. No entanto, não se trata do caso no presente processo, visto que ele se encontra instruído com as informações e documentos necessários e suficientes para sua solução.

Das provas

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, devendo tal direito ser considerado precluso quando praticado em

outro momento processual, com exceção das hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, deve ser afastada a autuação referente aos três primeiros trimestres de 2011, visto que, segundo o art. 173, I do CTN, o lançamento poderia ser efetuado até cinco anos contados do primeiro exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado (2012), e considerando que a ciência deu-se em 07 de 2017.

Pelo exposto, voto: (i) para rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; (ii.1) em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, aplicando a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23, (ii.2) em dar parcial provimento aos recursos voluntários apreciados, para exonerar os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram nos três primeiros trimestres de 2011; e (ii.2) em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do responsável solidário Litucera Limpeza e Engenharia Ltda, quanto à nulidade de intimação do auto de infração, para na parte conhecida negar-lhe provimento; (iii) em rejeitar a preliminar de nulidade de erro na sujeição passiva de Lavebras Gestão de Têxteis SA; e (iv) em negar provimento ao Recurso Voluntário da Lavebras Gestão de Têxteis S/A, quanto a responsabilidade que lhe fora imputada.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Apesar do bem construído voto do ilustre Conselheiro Relator, divirjo do entendimento que deu à matéria, conforme declaração de voto que aqui passo a expor.

1. DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA LITUCERA LIMPEZA E ENGENHARIA LTDA.

Durante a sessão de julgamento, a defesa da responsável tributária LITUCERA apresentou questão de ordem pública relacionada à nulidade do lançamento, por mim reiterada e suscitada de ofício em razão da evolução dos debates, relacionada à inadequação da apuração da base de cálculo dos tributos.

É incontroverso que os lançamentos decorreram de irregularidades praticadas pela contribuinte (ICN), conforme aponta o Relatório Especial da CGU nº 00209.000051201590 (fls. 151

a 391), onde ficou constatado que o ICN (Instituto Cidadania e Natureza) intermediava as contratações no Estado do Maranhão para vários hospitais públicos, indicados às fls. 154/155, a saber:

Contratos de gestão assumidos pelo ICN		
Contrato de gestão	Estabelecimento de saúde	Período entre 2010 e 2013 coberto pelo contrato de gestão
388/2009	Hospital Tarquínio Lopes Filho	01/01/2010 a 31/12/2013
	Hospital Geral de Matões do Norte	
492/2010	Hospital de Urg. e Emerg. de Presidente Dutra	01/01/2010 a 31/12/2013
252/2012	Hospital Macrorregional de Coroatá	21/08/2012 a 31/12/2013
94/2011	UPA Itaqui-Bacanga	11/05/2011 a 31/12/2013
258/2011	Centro de Medicina Especializada – CEMESP	19/09/2011 a 31/12/2013
85/2010	Hospital Regional Adelia Matos Fonseca	17/03/2010 a 31/12/2013
308/2009	Hospital Dr. Adelson de Souza Lopes	01/01/2010 a 31/12/2013
39/2011	Hospital Municipal de Lago dos Rodrigues	20/01/2011 a 31/12/2013

Contratos de gestão assumidos pelo ICN		
Contrato de gestão	Estabelecimento de saúde	Período entre 2010 e 2013 coberto pelo contrato de gestão
49/2012	Hospital de Morros	16/03/2012 a 31/12/2013
96/2011	Hospital Nina Rodrigues	11/05/2011 a 31/12/2013
350/2012	Hospital Regional Dr. José Murad	03/10/2012 a 31/12/2013
197/2012	Hospital Geral de Alto Alegre	06/07/2012 a 31/12/2013
95/2011	Maternidade Marly Sarney	11/05/2011 a 31/12/2013
309/2009	Hospital Presidente Vargas	01/01/2010 a 31/12/2013
307/2009	Unidade Mista do Maiobão	01/01/2010 a 31/12/2013
172/2012	UPA São João dos Patos	12/06/2012 a 31/12/2013
306/2009	UPA Vinhais	01/01/2010 a 31/12/2013
	Centro de Especialidades Médicas do Vinhais	
374/2009	UPA Cidade Operária	01/01/2010 a 31/12/2013
	Centro de Especialidades Médicas Cidade Operária	
Não informado	Maternidade Benedito Leite	01/01/2010 a 08/03/2012

Os contratos relacionados a tais hospitais circulavam pelo ICN, mediante retenção de percentual de 5%, que era retido como receita do Instituto, sendo o restante transmitido para diversos prestadores de serviços.

Uma parte desses serviços foi considerado não prestado, porém, outra teve regular contratação com empresas diversas. Afinal, eram hospitais públicos que demandavam relação com inúmeros fornecedores, necessários à realização dos serviços hospitalares.

O fato é que a administração tributária considerou como receita **todos os montantes que circularam pelas contas bancárias do ICN**, sem reduzir os repasses da receita de terceiros, inflando de forma inadequada a base de cálculo do tributo.

Assim, em sessão de julgamento, suscitei de ofício a nulidade material do lançamento, ante a inadequação da base de cálculo, que não se demonstra útil à solução trazida, com a vênua dos posicionamentos divergentes.

2. DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE LAVEBRÁS GESTÃO DE TÊXTEIS S.A.

A responsável tributária LAVEBRÁS GESTÃO DE TÊXTEIS S.A. (sucessora de Lavatec - Lavanderia Técnica Ltda.) aduziu em seu recurso voluntário ter prestado regular serviço de lavagem

de tecidos nos hospitais administrados pela contribuinte, inexistindo qualquer irregularidade na contratação, tendo apresentado os respectivos contratos.

Suscitou a nulidade do lançamento em relação a si, “(i) em razão de a fiscalização ter incorrido em erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, na medida em que atribuiu sujeição passiva à LAVATEC, sociedade que, na data da lavratura do AUTO, já havia sido incorporada pela RECORRENTE; e (ii) não ser possível atribuir responsabilidade a outra pessoa, no caso a RECORRENTE, por meio de um documento elaborado após o encerramento da ação fiscal e de cunho meramente informativo (TERMO DE CIÊNCIA)”.

Penso ser procedente a irresignação recursal da recorrente, uma vez que o termo por meio do qual foi atribuída a responsabilidade solidária (fls. 3940) efetivamente vinculou a LAVATEC LAVANDERIA TÉCNICA LTDA. ao lançamento, quando a mesma não mais existia, conforme excerto abaixo reproduzido:

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Identificação do Procedimento		
Número do Procedimento Fiscal	Código de acesso	
0320100.2015.00025	73800450	
Sujeito Passivo por Responsabilidade Tributária		
Nome Empresarial	CNPJ	
LAVATEC - LAVANDERIA TECNICA LTDA.	04.230.105/0001-98	
Logradouro	Número	Complemento
AVENIDA 14	22	
Bairro	Cidade/UF	CEP
MAIOBAO	PAÇO DO LUMIAR/ MA	65130-000

A única forma de validar a responsabilidade solidária seria vincular a empresa sucessora (LAVEBRÁS), que incorporou a sucedida em todos os direitos e obrigações. A administração tributária tinha conhecimento pleno de que a companhia LAVATEC deixou de existir em período anterior, porquanto ter sido incorporada por pessoa jurídica diversa, com registro de suas alterações societárias perante os órgãos públicos competentes, inclusive, nas repartições fazendárias.

É dizer: considerando o evento societário que *extinguiu* a empresa sucedida (LAVATEC), ante sua *incorporação* pela empresa sucessora (LAVEBRÁS), vê-se que a autoridade administrativa equivocou-se ao pretender realizar o lançamento tributário e sua consequente responsabilização tributária em face de sociedade que não mais existia no momento da lavratura do auto de infração, que ocorreu após sua extinção, indicando incorretamente o sujeito passivo por sucessão de empresas.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra da inadequada indicação do contribuinte, porquanto a sujeição passiva é elemento essencial da relação jurídica tributária e o desatendimento da norma que impõe sua correta identificação é causa de nulidade material, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta indicação e qualificação do autuado, conforme expressamente exige o art. 10, I, do Decreto nº 70.235/72.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra da inadequada atribuição de sujeição passiva a quem não faz parte da relação jurídica evidenciada pelo fisco, seja por não ter realizado a hipótese de incidência normativa, seja em decorrência da transmissão da sujeição passiva oriunda de evento societário a que a lei atribua efeitos jurídicos inafastáveis.

Com efeito, a incorporação representa evento societário cujo efeito é a extinção da companhia incorporada/sucedida, conforme expressamente dispõe a Lei das Sociedades Anônimas ¹, resultando para a pessoa jurídica que incorpore outra (companhia incorporadora/successora) a responsabilidade pelos tributos devidos, até à data do ato, pela pessoa jurídica de direito privado incorporada/sucedida, nos termos do Código Tributário Nacional².

Em tais circunstâncias, conforme leciona a melhor doutrina, *“a incorporada, como resultado da operação, tem seu patrimônio por inteiro integrado à incorporadora, **que a sucede a título universal**”*³ (grifou-se), ou seja, todos os direitos e obrigações são compulsoriamente sucedidos à companhia incorporadora, inclusive no que pertine às obrigações tributárias, cuja transmissão ocorre não pela vontade das partes, mas por expressa determinação legal, a qual transmuda a sujeição passiva originária da companhia incorporada, que deixa de existir no momento da sucessão societária. Por isso mesmo, *“a ‘absorvedora’, ou incorporadora, sucederá a absorvida (incorporada) e receberá todas as relações ativas e passivas outrora de titularidade da sociedade extinta. (...) Ressalta-se que, nas três situações, sociedades ‘morrem’ (e se fulminam personalidades jurídicas), mas os patrimônios são preservados e absorvidos, nos termos da LSA”*⁴.

Não se diga que a consequência da incorporação de empresas residiria unicamente na esfera dos haveres, pois a Lei das Sociedades Anônimas claramente disciplina que “a

¹ Lei nº 6.404/76: Art. 219. Extingue-se a companhia:
(...)

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

² CTN: Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

³ CAMPINHO, Sérgio [... et al.]. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS COMENTADA. _____ Fábio Ulhôa Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1221.

⁴ CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de [et al.]. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS COMENTADA. _____ Fábio Ulhôa Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1222.

*incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, **que lhes sucede em todos os direitos e obrigações***” (art. 227), de forma que as obrigações tributárias que têm como sujeito passivo a companhia sucedida são transmitidas à sociedade sucessora.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar o crédito tributário objeto desta análise em face da companhia sucedida, que deixou de existir antes da lavratura do auto de infração, com baixa de seu CNPJ, protocolo de eventos societários na junta comercial e registro de alterações contratuais perante o fisco federal.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro de sujeição passiva macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação de atribuição de sujeição passiva não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes,*

a Administração deve sempre buscar a verdade substancial” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de atribuição inadequada da sujeição passiva tributária.

No caso dos autos, observe-se que o auto de infração foi lançado contra a empresa sucedida, extinta em período anterior, a qual teve maculado o direito de defesa pela razão lógica de sequer existir à época do lançamento e não poder apresentar documentos, realizar atos processuais, controverter matérias, etc. Se à incorporada foi submetido o lançamento e a lei determina que as obrigações foram sucedidas pela empresa incorporadora, tem-se que não se trata de mero erro procedimental, mas manifesto e insanável equívoco no critério interpretativo de atribuição da sujeição passiva tributária perpetrado pelo agente administrativo, o qual deixou de aplicar a lei de forma adequada e justa, consubstanciando, pois, nulidade material.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”*⁵.

Penso que o erro na atribuição da sujeição passiva macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN, tal como expressamente conclui a própria administração tributária na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, em que consigna que *“o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN”*.

Aliás, registre-se que a doutrina trata majoritariamente a sujeição passiva como elemento material – e não meramente formal – da relação jurídica tributária e como parte essencial

⁵ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

do lançamento⁶, mas colho da lição de James Marins argumentos que fortalecem a linha argumentativa que revela a natureza material da sujeição passiva tributária para a válida constituição do crédito tributário:

O lançamento tributário, denominado de *liquidación* na doutrina espanhola, *determinación*, na doutrina argentina e de *ascertamento* na italiana, é ato administrativo de **aplicação da norma tributária material**. Entre nós, consagrou-se o seguinte conceito, cunhado por Paulo de Barros Carvalho: “Lançamento é o ato administrativo, de categoria simples, modificativo ou assecuratório e vinculado, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, **se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente**, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

Eurico de Santi qualifica o lançamento como *ato-norma administrativo* com estrutura hipotético-condicional que opera de modo a **associar o evento concreto de relevância tributária ao resultado jurídico esperado**.

Nos termos do CTN, o lançamento, enquanto principal ato administrativo tributário, corresponde à função *vinculada e obrigatória*, competindo à autoridade administrativa verificar a ocorrência do evento imponível, procedente a descrição do conceito do fato e enquadrando-o no conceito da norma jurídica tributária de modo a extrair suas consequências jurídicas que conduzam à determinação do montante da obrigação tributária e da **individualização dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica**.⁷ (negritou-se)

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁸ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se

⁶ Cite-se: XAVIER, Alberto. DO LANÇAMENTO, TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. Rio de Janeiro: Forense, 1998; CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997; MACHADO, Hugo de Brito. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 24ª ed. Malheiros: São Paulo, 2004; BORGES, José Solto Maior. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Rio de Janeiro: Forense, 1981; dentre outros.

⁷ MARINS, James. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. 13ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2020, p. 204/205.

⁸ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*⁹.

Registre-se que o entendimento ora manifestado se alinha com outros precedentes do CARF, merecendo destaque os recentes acórdãos abaixo transcritos:

Acórdão nº 2402-007.704 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 9 de outubro de 2019 - LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. A extinção da pessoa jurídica e o cancelamento de sua inscrição no CNPJ tornam inábil lançamento sobrevivendo a tais atos, por evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Acórdão nº 1301-004.444 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 11 de março de 2020 - SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO. Se a pessoa jurídica é extinta por incorporação, o sujeito passivo de eventual obrigação tributária decorrente de lançamento de ofício deve ser a incorporadora, adotando-se no lançamento, em regra, a opção de tributação utilizada pela sucessora. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. ERRO INSANÁVEL. O erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. Inteligência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 08/2013.

Acórdão nº 2401003.555 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 17 de julho de 2014 - ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA -

REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN. EMPRESA INCORPORADA. LANÇAMENTO DEVE SER FEITO NA INCORPORADORA NULIDADE FRENTE A INCORRETA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO Ocorrendo sucessão, o AIOF será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver débito relativo ao tempo destes, registrandose no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros). É claro o Manual que nos casos de empresa incorporada o lançamento deve ser feito o na incorporadora, considerando que essa passa a ser a responsável direta pelas obrigações assumidas. A Assembléia Geral realizada em dezembro de 2007 deixa claro não apenas a incorporação, como a extinção da empresa TVA,

⁹ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

razão pela qual não encontro fundamento para o lançamento em nome da incorporada, mesmo que no cadastro a situação encontrasse SUSPENSA. Recurso Voluntário Provido.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADORA. PREJUDICALIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO. Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporadora, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada como sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal. Recurso Voluntário Provido. Recurso de Ofício prejudicado. (1401-001.190, julg. 07/05/2014). NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO — EMPRESA INCORPORADA - A empresa citada no lançamento extinguiu-se por incorporação pela empresa sucessora em 2001. O lançamento efetuado em 2004 deveria terse dirigido à empresa sucessora, padecendo de nulidade por erro na identificação da empresa extinta por incorporação como sujeito passivo. (1302-001.913, julg. 05/07/2016).

Acórdão nº 1101000.681 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 15 de março de 2012. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA. Extinguindo--

se a incorporada, responde a incorporador, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada com sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração. Recurso voluntário provido. Exonerado crédito tributário.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA. Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporador, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada com sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração. Recurso voluntário provido. (1101-000.681, julg. 15/03/2012).

Por fim, aplica-se a inteligência da Súmula CARF nº 112, que estatui: *É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.* É verdade que a súmula trata de extinção de pessoa jurídica por causa diversa (liquidação voluntária) da que versa os autos (incorporação de pessoas jurídicas), porém, não vejo como afastar a nulidade do auto de infração em reconhecimento ao erro da sujeição passiva, porquanto não faria sentido validar o equívoco praticado pela administração tributária, pois as consequências, a meu sentir, são idênticas.

Peço vênia ao i. Conselheiro Relator para divergir do entendimento por ele manifestado em seu voto, pois concebo ser inequívoca a nulidade do lançamento tributário em relação à responsabilidade tributária de LAVEBRÁS GESTÃO DE TÊXTEIS S.A.

Não obstante, além da nulidade ora reconhecida, verifico dos autos que **o mérito também favorece a referida responsável solidária**, uma vez que haver demonstrado a regularidade das contratações e sua real existência.

O TVF não aponta qualquer irregularidade objetiva relacionada à prestação de serviço em questão, ao contrário, limita-se a indicar o nome da empresa dentre as prestadoras de serviço que mantiveram relação jurídica com o ICN, reportando-se ao relatório da CGU, o qual atribuiu a pretensa irregularidade pelo fato dos contratos terem valores fixos em alguns hospitais.

Com efeito, o relatório da CGU aponta que *“a contratação da LAVATEC – Lavanderia Técnica Ltda. (CNPJ 04.230.105/0001-98) para prestação de serviços de locação, lavagem, desinfecção, higienização e transporte (coleta e entrega) de roupas hospitalares, pela OSCIP Bem Viver – Associação Tocantina para o Desenvolvimento da Saúde (CNPJ nº 07.794.278/0001-27) e pelo ICN – Instituto Cidadania e natureza (CNPJ nº 05.487.198/0001-01), ocorreram com valores lineares, sem nenhum controle de pesagem das roupas coletadas e entregues para serviço de desinfecção, propiciando a inadmissibilidade de aceitação das quantidades realizadas e pagas”*.

Penso que tais motivos são insuficientes à completa descaracterização dos contratos e da efetiva prestação dos mesmos, seja porque a relação jurídica está verdadeiramente demonstrada nos autos, seja porque é plenamente possível a contratação de serviços de limpeza em valores fixos, ainda que também possam, a depender da vontade e necessidade dos contratantes, ser estabelecidos com base em volume de limpeza medida por diversos fatores.

Além disso, houve regularidade na emissão de documentos fiscais e sua escrituração, inexistindo razões para desqualificar a contratação ou para vincular a empresa prestadora de serviços (LAVEBRÁS, sucessora de LAVATEC) em razão de pretense interesse comum relacionado aos fatos objeto dos lançamentos.

Portanto, considerando que fui vencido na questão preliminar, dei provimento ao recurso voluntário de LAVEBRÁS, para afastar sua responsabilização tributária.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário de LITUCERA LIMPEZA E ENGENHARIA LTDA., para reconhecer a nulidade material do lançamento, assim como dou provimento ao recurso voluntário de LAVEBRÁS GESTÃO DE TÊXTEIS S.A., para decretar a nulidade do lançamento tributário em relação à sua responsabilidade tributária e, no mérito, dar provimento ao seu recurso voluntário.

É como declaro o voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

ACÓRDÃO 1102-001.335 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10320.722772/2017-93

DOCUMENTO VALIDADO