



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722985/2012-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.953 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente OCTÁVIO MACHADO NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O custo de aquisição de imóvel rural adquirido em 1985, para fins de cálculo de ganho de capital, é o valor constante da escritura pública.

SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Quando constatada simulação relativa, as consequências tributárias são buscadas no ato ou negócio dissimulado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando o agente fiscal descreve com detalhes as infrações cometidas, mormente com a realização de lançamento complementar em diligência, tornando mais claros ainda os detalhes da autuação.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS. SIMULAÇÃO.

A dissolução de sociedade, ainda que certificada pela Receita Federal, é irregular se houve fraude e sonegação, decorrente de simulação relativa.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS. SIMULAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR.

No caso de dissolução irregular de sociedade, a responsabilidade tributária recai sobre os administradores que infringiram à lei, com poderes de mando.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Lucas Esteves Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que decidiu afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, julgar Improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos relativos: ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 525.302,88 (fls. 2/8), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 180.940,78 (fls. 9/14), acrescidos de multa de ofício, no percentual de 150%, e juros legais, nos termos do relatório e voto que integraram aquele julgado. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 556 e ss):

Versa a lide sobre autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 525.302,88 (fls. 2/8), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 180.940,78 (fls. 9/14), acrescidos de multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora, atinentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007.

Em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 17/28), a autoridade lançadora relata o seguinte:

Este procedimento de fiscalização, levado a efeito no sujeito passivo acima identificado, inicialmente teve o objetivo de averiguar a correta tributação do IRPJ Imposto de Renda da Pessoa Física no ano-calendário de 2008. No decorrer do procedimento, a fiscalização foi ampliada para a inclusão do IRPJ Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da CSLL Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do PIS Contribuição para o Programa de Integração Social e da COFINS Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social referentes ao ano-calendário de 2007, devidos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 13.708.458/000141, extinta no ano-calendário de 2010; destarte, no exercício das funções do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, no sujeito passivo acima mencionado, na condição de Responsável Tributário pelos tributos devidos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, no ano calendário de 2007, conforme relato a seguir;

2. DESCRIÇÃO DOS FATOS

2.1 HISTÓRICO

Termo de Início do Procedimento Fiscal foi encaminhado ao sujeito passivo, por via postal, requerendo os comprovantes de rendimentos tributáveis e isentos informados na DIRPF do exercício de 2009, ano-calendário de 2008; os extratos bancários e, tendo em vista que o contribuinte informou na sua declaração de rendimentos ter recebido lucros da empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA,

os livros contábeis desta, que na DIRPF foi relacionada com o CNPJ errado (15.856.990/000131).

Este Termo foi recepcionado em 18/08/2011, dando início a este procedimento fiscal.

Após solicitar a prorrogação do prazo, por 20 (vinte) dias, para a entrega dos documentos requeridos no Termo de Início do Procedimento Fiscal, prazo deferido pelo Auditor-Fiscal, o sujeito passivo apresentou os documentos requeridos, conforme protocolo (Informe de rendimentos da empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; informes de rendimentos do Tribunal Regional do Trabalho; os extratos bancários do Banco do Brasil e do Citibank; e um acórdão de um processo trabalhista). Posteriormente, foram entregues os livros DIÁRIO, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, da empresa acima mencionada; por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, foram requeridos alguns documentos relativos à ação trabalhista informada pelo contribuinte. O sujeito passivo apresentou os documentos requeridos; Termo de Intimação Fiscal nº 2, lavrado em 19/10/2011, requereu do sujeito passivo os seguintes documentos do imóvel rural denominado de FAZENDA DIAMANTE, único imóvel comercializado pela empresa Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda no ano-calendário de 2007: Certidão de Inteiro Teor e os contratos de compra e venda referentes à compra e a venda deste; em resposta ao Termo acima mencionado o sujeito passivo apresentou cópias dos seguintes documentos: 1. UMA ESCRITURA PÚBLICA DE INCORPORAÇÃO DE BEM IMÓVEL, EM VIRTUDE DE CISÃO, lavrada em 02/10/1985; 2 . UMA CERTIDÃO DO 1º OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS E HIPOTECAS, emitida em 07/01/2000; 3. UM CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL, referente à venda da fazenda diamante; 4. UMA ESCRITURA DE COMPRA, VENDA PAGA E QUITAÇÃO, lavrada em 10/12/2007, acompanhada de duas escrituras de aditamento, e 5. UM CERTIFICADO DE CADASTRO DE IMÓVEL RURAL, referente à fazenda diamante, emitido pelo INCRA; o Contrato Social e alterações posteriores da empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA foram obtidos por esta fiscalização na JUCEB Junta Comercial do Estado da Bahia, no sistema SIARCO, através de convênio; após a análise dos documentos, livros, declarações, contrato social e alterações contratuais, constatamos que deveria ter sido apurado o ganho de capital na venda do imóvel acima mencionado e não a tributação efetuada pelo sujeito passivo, que foi a tributação como uma receita de venda integrante da receita bruta, sujeita ao índice de 8% (oito por cento) de presunção do lucro (IRPJ) e 12% (doze por cento), base de cálculo da CSLL.

Fato que será detalhadamente explicitado neste Termo. Destarte, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal nº 1, em 18/11/2011, e recepcionado em 01/12/2011. Este termo informou ao sujeito passivo o seguinte: 1. a ampliação da fiscalização para o ano-calendário de 2007; 2. a inclusão no procedimento de fiscalização do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de responsabilidade da empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, tendo em vista que a forma incorreta de tributação utilizada pelo sujeito passivo fez com que remanescessem débitos da empresa extinta e, portanto, houve uma dissolução irregular, de acordo a Lei 10.406/02, art. 1102 a 1109; e 3. que o sujeito passivo responderia pelos tributos da empresa acima mencionado na condição de responsável tributário, tendo em vista que o mesmo possuía mais de 99% (noventa e nove por cento) das cotas do Capital Social desta e, principalmente, exerceu a gerência da empresa. Isto, em conformidade com o art. 124 c/c inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Neste termo foi concedido um prazo de cinco dias para pronunciamento do sujeito passivo; em 06/12/2011, o sujeito passivo apresentou suas considerações que, em resumo, informaram o seguinte: *"..As questões enfileiradas no Termo partem da premissa equivocada de que o Intimado detém pleno conhecimento daquilo denominado de "apuração incorreta de créditos tributários". Ademais, e com todo respeito, a descrição do item dois do Termo é hermético e contraditório, a exemplo informar..." De outro modo, se há incorreção na apuração do ganho, como discorrer sobre o eventual equívoco se não há descrição do erro de forma "incorreta". De qualquer forma, é lamentável se o encarregado do Setor Contábil porventura não apurou o tributo de forma elucidativa gerando dúvidas desnecessárias.*

Quanto ao aspecto da responsabilidade tributária, o signatário declara que o fato de sua participação tenha sido majoritária não o transforma em único responsável, inclusive sempre conduziu sua gestão pautada na lei".

em sequência, dois termos de continuação de procedimento de fiscalização foram encaminhados ao sujeito passivo;

2.2 INFRAÇÕES

2.2.1 APURAÇÃO

INCORRETA DO IMPOSTO E ADICIONAL:

GANHO DE CAPITAL

Esta infração foi decorrente do Ganho de Capital, apurado na alienação do único imóvel pertencente à empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 13.708.458/000141, ocasionando o lançamento do IRPJ referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, constituído no sujeito passivo fiscalizado, na condição de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, conforme relato a seguir; analisando a DIRPF do sujeito passivo (exercício 2009, ano-calendário de 2008), constatamos que o mesmo declarou ter recebido rendimentos isentos e não tributáveis, referentes a lucros e dividendos, no valor de R\$ 1.525.100,00 (um milhão, quinhentos e vinte e cinco mil e cem reais). Estes lucros foram distribuídos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.; para comprovar a origem destes rendimentos o sujeito passivo apresentou os livros DIÁRIO da empresa acima mencionada, correspondentes aos anos-calendário de 2007 e 2008. Analisando o DIÁRIO de 2007, constatamos que os lucros apurados foram oriundos de receitas decorrentes da venda de um imóvel (FAZENDA DIAMANTE) e da venda de gado. A venda da fazenda diamante correspondeu a uma receita de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais) e a venda de gado representou receita no valor de R\$ 57.800,00 (cinquenta e sete mil e oitocentos reais); as receitas acima referidas foram tributadas pelo sujeito passivo com base no Lucro Presumido e foram consideradas como integrantes da receita bruta, sujeita aos índices de presunção do lucro, conforme estabelece os artigos 518 e 519 do RIR/99. Estas foram auferidas no 4º trimestre de 2007 e a apuração da CSLL e do IRPJ está demonstrada na DIPJ apresentada. Embora a DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais tenha sido entregue zerada, como se não houvesse crédito tributário a declarar, o IRPJ, a CSLL o PIS e a COFINS apurados foram pagos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme o sistema SINAL; ocorre que, com referência à receita decorrente da alienação da FAZENDA DIAMANTE, o sujeito passivo deveria ter apurado o Ganho de Capital, de acordo com o que estabelece o art. 521 do RIR/99, uma vez que esta operação, de fato, não representou receita de sua atividade, conforme será demonstrado a seguir:

DAS ALTERAÇÕES CONTRATUAIS

inicialmente, cabe esclarecer que a FAZENDA DIAMANTE foi a sede social da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA, desde o início das suas atividades, em 23/08/1985, de acordo com o registro do contrato social. Posteriormente, em 23/10/2007, data do registro da 4ª alteração contratual na Junta Comercial do Estado da Bahia, esta empresa passou a ter a denominação social de JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, alterando, dentre outras coisas, seu objeto social, mas mantendo a FAZENDA DIAMANTE como sua sede social; tendo em vista a relevância para o caso, as alterações contratuais acima mencionadas serão, de forma resumida, descritas a seguir:

1. A empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA foi constituída em 23 de agosto de 1985, de acordo com o registro do seu Contrato Social, em anexo. Esta possuía os seguintes **objetivos: "a exploração e comercialização agrícola e pecuária em todas as suas formas, podendo ainda participar do capital social de outras empresas"**; na primeira alteração contratual, ocorrida em 27/08/1985, conforme registro na JUCEB, houve apenas a retirada de sócios; em 26/09/1985, ocorreu outra

alteração contratual que promoveu o ingresso de novos sócios, os quais são filhos do Sr. Octavio Machado Neto, cujas cotas foram doadas por este. As demais cláusulas continuaram inalteradas; em 15/04/2005, com base no art. 60 da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, e na Instrução Normativa do DNRC nº 72, de 28 de dezembro de 1998, a empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA teve seu registro cancelado na JUCEB, por inatividade. De acordo com este documento, a empresa foi notificada via edital, mas não requereu, no prazo estabelecido, o arquivamento de "Comunicação de Funcionamento" ou de "Comunicação de Paralisação Temporária de Atividades" ou da alteração competente; a quarta Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da empresa, registrada na Junta Comercial em 23/10/2007, promoveu as seguintes e principais alterações: 1. reativou as atividades da empresa, em virtude do cancelamento da sociedade; 2. modificou a denominação da sociedade, de **JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA** para **JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA**; 3. Alterou os objetivos da sociedade para **administração de bens imóveis próprios; compra e venda de imóveis; incorporação imobiliária; implementação de loteamentos urbanos e rurais; organização, planejamento e realização de empreendimentos imobiliários em geral; locação de imóveis; vedada a corretagem ou a intermediação em qualquer hipótese; podendo ainda participar do capital social de outras sociedades, mesmo que de outros objetivos sociais**. Também houve adequação do capital social, tendo em vista as mudanças de moedas, e integralização de capital, ficando Octavio Machado Neto com 99.430 (noventa e nove mil e quatrocentas cotas), para o capital de 100.000 (cem mil cotas). A sede da sociedade continuou na fazenda DIAMANTE e a filial que funcionava na cidade de Salvador foi extinta; a Quinta Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social, registrada na Junta Comercial em 15/07/2010, promoveu a retirada dos sócios Octavio Bandeira Machado e Renata Bandeira Machado. A sede da empresa continuou na FAZENDA DIAMANTE; por fim, em 09/11/2010, através do INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO SOCIAL, a empresa foi extinta. Cabe salientar que o item 4 deste distrato social estabeleceu que a responsabilidade pelo ativo e passivo ficariam a cargo de OCTAVIO MACHADO NETO, que se comprometeu, também, em manter em boa guarda os livros e documentos sociais da sociedade distratada, até que vencessem os prazos prescricionais; DAS DECLARAÇÕES APRESENTADAS AO FISCO FEDERAL analisando as DIPJ Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica entregues pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, desde o ano-calendário de 2002 até o ano-calendário de 2006, ano anterior à alienação da Fazenda Diamante, constatamos que, de fato, neste período, esta empresa não auferiu receitas, portanto, ficou inativa nas suas atividades comerciais; de outro modo, no período compreendido entre o ano-calendário de 2008 até a extinção da empresa (ano-calendário de 2010), esta não desempenhou suas atividades comerciais, conforme as declarações apresentadas, não auferiu receitas de vendas de imóveis ou atividades correlatas, apenas, no ano-calendário de 2008, auferiu receita oriunda de aplicação financeira; DOS LIVROS CONTÁBEIS (DIÁRIO) analisando os livros entregues pelo sujeito passivo, os livros DIÁRIO referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, constatamos o seguinte: no livro DIÁRIO de 2007, foram contabilizadas apenas as receitas já aqui mencionadas, correspondentes à venda da FAZENDA DIAMANTE e à venda de gado. Além disto, constatamos apenas os lançamentos de integralização de capital, despesas tributárias, pequenas despesas de atividades agropecuárias, pequenas despesas com material de construção, combustíveis e serviços de auditoria. Não há registro de compra de nenhum imóvel, nem a venda de outro que não seja a FAZENDA DIAMANTE; no livro DIÁRIO de 2008, só foram registradas receitas decorrentes de aplicação financeira. Com relação aos demais lançamentos, constatamos algumas despesas referentes à atividade agropecuária, despesas tributárias, pequenos gastos com materiais de construção, etc. Também não há registro de compra ou venda de imóveis nem lançamentos relacionados com a nova atividade descrita no contrato social; cabe ressaltar que estes livros foram registrados na JUCEB em 31/08/2011, após o início deste procedimento de fiscalização; DA FAZENDA DIAMANTE a Fazenda Diamante, que sempre funcionou como sede da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA

LTDA e depois JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, constituiu-se no único imóvel comercializado por esta empresa, conforme os fatos e documentos acima descritos; este imóvel foi adquirido pela empresa acima mencionada, em 02 de outubro de 1985, conforme a cópia da ESCRITURA DE INCORPORAÇÃO DE BEM IMÓVEL, EM VIRTUDE DE CISÃO, tendo em vista a cisão entre as empresas JOTAMACHADO ENGENHARIA LTDA e JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA. O imóvel alienado representou uma área remanescente desta fazenda, conforme o contrato de promessa de compra e venda e certidão, em anexo; a fazenda diamante, na realidade, sempre integrou o ativo permanente (imobilizado) da empresa acima mencionada, fato que pode ser comprovado nos Balanços Patrimoniais elaborados por esta, transcritos nas DIPJ dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, que foram entregues com base no Lucro Real. Nos anos seguintes as DIPJ foram entregues com base no Lucro Presumido; no balancete transcrito no DIÁRIO de 2007, verificamos que este imóvel foi lançado como se fosse adquirido no ano de 2007 e integrando o ativo realizável no curto prazo (imóveis rurais a comercializar). Fato que não procede, uma vez que o imóvel foi adquirido em 1985, conforme escritura, bem como a empresa nunca exerceu as atividades imobiliárias;

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Com base nos elementos levantados nesta ação fiscal, aqui apresentados neste termo, resta claro que o sujeito passivo efetuou a alteração contratual da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA para JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, alterando seus objetivos sociais, com o único propósito de pagar menos tributos. Para comprovar esta assertiva, evidenciamos os seguintes aspectos:

O desvio do perfil objetivo da alteração contratual promovida pelo sujeito passivo ficou evidente diante de todos os fatos e documentos analisados. Esta alteração teve o único objetivo de fugir da apuração do Ganho de Capital na venda do imóvel de seu ativo imobilizado, para, considerando que esta venda representasse uma receita de sua atividade, pagar menos tributos. Isto fica evidente quando se constata que durante o ano-calendário de 2007 e os seguintes, até a extinção da empresa, nenhum imóvel foi comprado nem vendido, bem como nenhuma outra atividade ligada ao novo objetivo social foi executada. Pelo contrário, o que se constatou, conforme os lançamentos no livro DIÁRIO de 2007 e 2008, foram registros de despesas ligadas à atividade agropecuária. Além disto, outro fato que evidencia que o sujeito passivo não tinha a intenção de desenvolver as atividades imobiliárias, foi a não constituição de uma nova sede social, que continuou na Fazenda Diamante. Ao invés disto, o que se observou foi a extinção da única filial existente até então, no momento em que foram alterados os objetivos sociais da empresa; para evidenciar mais ainda esta constatação é relevante observar o lapso temporal dos fatos. A quarta alteração contratual, que alterou a denominação e o objetivo social da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA, de atividades agropecuárias para atividades imobiliárias, alterando a denominação para JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foi registrada na JUCEB em **23/10/2007**. O contrato de Promessa de Compra e Venda, cujo objeto foi a FAZENDA DIAMANTE, foi assinado em **18/10/2007**, cuja primeira parcela foi paga em **25/10/2007**, conforme o livro DIÁRIO da empresa. Cabe salientar que a empresa em questão estava com suas atividades paralisadas. Posteriormente, nenhuma atividade ligada ao novo objetivo social foi desenvolvida; para a alienação da FAZENDA DIAMANTE nenhuma alteração contratual seria necessária. O artifício utilizado pelo sujeito passivo alterou significativamente os resultados tributáveis da empresa, diminuindo o recolhimento do IRPJ e da CSLL; destarte, resta claro que a alteração contratual realizada pelo sujeito passivo não teve o objetivo para o qual usualmente se propõe, que é o de desenvolver uma nova atividade empresarial, quando tem este objetivo. O que ocorreu, de fato, foi o desvio de um instrumento jurídico com o único objetivo de pagar menos tributos;

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUJEITO PASSIVO

Considerando que a empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 13.708.458 / 0001 41, foi extinta no ano de 2010, mas conforme os fatos acima relatados restaram tributos a serem pagos por esta, lavramos o Termo de Constatação Fiscal nº 1 para cientificar o sujeito passivo de que o mesmo responderia pelos tributos devidos por esta empresa, na condição de responsável tributário, tendo em vista que o mesmo a gerenciava e possuía 99,43% (noventa e nove vírgula quarenta e três por cento) do seu capital. Na sua manifestação, que consta na íntegra no processo, o sujeito passivo, com relação à responsabilidade tributária, se pronunciou da seguinte forma: *"Quanto ao aspecto da responsabilidade tributária, o signatário declara que o fato de sua participação tenha sido majoritária não o transforma em único responsável, inclusive pela evidência de que sempre conduziu sua gestão pautada na lei, no contrato social da sociedade extinta e sem cometer excesso de poderes"*; Neste mesmo documento, o sujeito passivo argumentou não ter pleno conhecimento da apuração incorreta do crédito tributário, questionou a clareza no item 02 (dois) do Termo de Constatação e concluiu lamentando o fato de o encarregado do setor contábil porventura não tenha apurado o tributo de forma elucidativa; quanto à clareza do Termo de Constatação, entendemos que o que foi dito não deixou dúvidas de que o ganho de capital na alienação do imóvel em questão seria a forma correta de tributação do IRPJ e da CSLL e que, por não ter sido efetuado desta forma, restaram valores remanescentes de tributos a serem recolhidos. Mas, de qualquer forma, este Termo descreve, com detalhes, todos os fatos considerados nesta ação fiscal, e o sujeito passivo terá todas as oportunidades legais para se pronunciar; Quanto à alegação de desconhecimento da apuração incorreta dos tributos, esta, sem sombra de dúvidas, não procede. Por tudo que foi relatado neste procedimento fiscal, resta claro que o sujeito passivo tinha pleno conhecimento de que a tributação da receita oriunda da alienação da Fazenda Diamante, considerando que esta receita integrava os objetivos sociais da empresa, alteraria, em muito, para menor, os valores a recolher do IRPJ e da CSLL. É evidente que o sujeito passivo tinha o conhecimento de que o ganho de capital, que é a forma correta de tributar a alienação da Fazenda Diamante, acarretaria créditos tributários maiores dos que foram apurados utilizando-se o índice de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Isto fica evidente na cronologia da alteração contratual, que foi quase que simultânea com a alienação do imóvel, e a continuação das atividades agropecuárias, bem como a não realização de nenhuma atividade ligada aos novos objetivos sociais da empresa. Enfim, o sujeito passivo, mesmo que não tivesse o conhecimento "técnico tributário", buscou meios para pagar menos tributos, mesmo que, para este fim, fossem utilizados instrumentos que não condissessem com a realidade; destarte, considerando que a empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA foi dissolvida com obrigações, uma vez que restaram créditos tributários a serem apurados, os quais foram deliberadamente omitidos do fisco e, portanto, não foram preenchidos os requisitos estabelecidos nos arts. 1.102 a 1.109 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), houve uma dissolução irregular da sociedade. Não basta o cumprimento dos ritos formais para que haja uma dissolução regular de uma sociedade, mas sim que todos os requisitos legais sejam obedecidos; assim, a dissolução irregular da sociedade implica na substituição da sujeição passiva para os seus administradores, de acordo com o art. 124 c/c o art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; a sociedade dissolvida sempre teve o aspecto familiar e o Sr. Octavio Machado Neto sempre exerceu a gerência desta e, tendo em vista a sua participação majoritária (mais de 99% de participação do capital), foi o maior beneficiário dos lucros distribuídos. Além disto, reconhecendo a sua influência na gerência da empresa, no seu distrato ficou estabelecido o seguinte, acordado com os demais sócios: *"4. A responsabilidade pelo ativo e passivo porventura supervenientes, fica a cargo do Sr. OCTAVIO MACHADO NETO, que se compromete, também, manter em boa guarda os livros e documentos de sociedade ora distratada, até que se vençam os prazos prescricionais"*; destarte, entende esta fiscalização que o Sr. Octavio Machado Neto, identificado neste Termo, responderá pelos tributos devidos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 13.708.458/000141, na condição de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, de acordo

com os dispositivos legais aqui mencionados, uma vez que omitiu, de forma dolosa, créditos tributários (OBRIGAÇÕES) da empresa extinta;

2.2.2 FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS.

Em decorrência do Ganho de Capital, conforme descrito na infração anterior, foi constituída de ofício a CSLL, de forma reflexa, referente ao 4º trimestre de 2007, tendo em vista o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 29, inciso II;

DA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS

A seguir será demonstrada a apuração do ganho de capital na alienação da fazenda diamante; os valores aqui apresentados estão expressos em reais (R\$) e foram retirados do livro DIÁRIO da empresa, da DIPJ e do sistema SINAL (sistema de pagamentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil). Cabe esclarecer que os valores pagos pelo sujeito passivo a título de IRPJ e CSLL foram aproveitados para amortizar o valor calculado do IRPJ e da CSLL com base no Ganho de Capital;

- o Ganho de capital foi apurado com base no art. 521 do RIR/99.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

PREÇO DE VENDA FAZENDA DIAMANTE	2.300.000,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL NO DIÁRIO	13.546,88
GANHO DE CAPITAL	2.286.453,12
APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO / 4º TRIMESTRE DE 2007	
RECEITAS OPERACIONAIS	57.800,00
LUCRO PRESUMIDO APURADO DIPJ (57.800,00 x 32%)	18.496,00
 GANHO DE CAPITAL	 2.286.453,12
BASE DE CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO	2.304.949,12
IRPJ (2.304.949,12 x 15%)	345.742,37
ADICIONAL (2.304.949,12 - 60.000,00) x 10%	224.494,91
IRPJ + ADICIONAL	570.237,28
IRPJ PAGO	44.934,40
IRPJ DEVIDO	525.302,88
CSLL (2.304.949,12 x 9%)	207.445,42
CSLL PAGA	26.504,64
CSLL DEVIDA	180.940,78

2.2.3 MULTA QUALIFICADA E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

A multa de ofício aplicada nos créditos tributários constituídos neste Auto de Infração correspondeu ao percentual de 150%. Esta multa está prevista na Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I e § 1º, e foi aplicada porque o sujeito passivo praticou atos enquadrados no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, uma vez que, de forma dolosa, omitiu do fisco tributos devidos de sua responsabilidade conforme já relatado neste Termo; de tudo que foi exposto neste Termo, resta claro que o sujeito passivo, intencionalmente, efetuou a alteração contratual que mudou os objetivos sociais da empresa, apenas para reduzir significativamente os tributos devidos, portanto, praticou atos que se enquadram no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; em decorrência deste fato, foi elaborada uma Representação Fiscal para Fins Penais, em obediência ao disposto na PORTARIA RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela PORTARIA RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011;

3. CONCLUSÃO

Em razão das infrações acima descritas e de acordo com o escopo deste trabalho, foram constituídos de ofício o IRPJ e a CSLL, no sujeito passivo identificado neste Termo, na condição de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO pelos tributos devidos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 13.708.458/000141, referentes ao ano-calendário de 2007, conforme descrito no Auto de Infração; o devido enquadramento legal encontra-se descrito no Auto de Infração; o IRPF referente ao ano-calendário de 2008 foi constituído de ofício em outro processo; todos os livros e documentos utilizados neste procedimento fiscal foram devolvidos ao sujeito passivo, no estado em que foram entregues, conforme Termo de Devolução de Documentos.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavra-se o presente TERMO em 02 (duas) vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência do sujeito passivo dar-se-á por via postal, com Aviso de Recebimento AR.

Cientificada dos lançamentos, a Empresa apresentou impugnação (fls. 483/499) alegando, resumidamente, o seguinte:

“OS FATOS o Auditor Fiscal autuante emitiu o Termo de Início de Fiscalização em relação ao imposto de renda da pessoa física, o qual fazia referência ao ano calendário de 2008.

Na continuidade da ação fiscal, intimou sobre o recebimento de lucros e dividendos e, na sequência, fiscalizou a pessoa jurídica Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda., com CNPJ 13.708.458/000141, extinta, conforme distrato social, resultando em tributação por substituição na Impugnante em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário de 2007; a estranha conclusão para tributar por substituição a Impugnante decorre de algumas anotações do fisco, dentre essas que:

1 a atividade foi alterada para imobiliária e assim vendeu o único imóvel, fugindo do ganho de capital e tributando-se pelo faturamento no lucro presumido;

2 a dissolução da sociedade foi irregular por decorrência da forma "incorreta de tributação utilizada pelo sujeito passivo, o que fez com que remanescessem débitos da empresa extinta e, portanto, houve uma dissolução irregular, de acordo com a Lei nº 10.406/02, art. 1102 a 1109". Adiante, assevera que a sociedade empresária foi "dissolvida com obrigações";

3 declara que houve "planejamento tributário abusivo", querendo se referir à mudança do objeto social;

4 aplicou multa qualificada em razão de ter "omitido do fisco tributos devidos de sua responsabilidade";

5 atribuiu a substituição tributária à Impugnante, por ser "sócio majoritário", a quem chamou também de "principal" gerente, a responsabilidade pela diferença de tributo em razão da desconsideração da mudança de atividade;

6 aplicou enquadramento legal para efetuar a substituição tributária à hipótese prevista nos art. 124 e 135, III, ambos do CTN, partindo de duas premissas: possuir mais de 99% das cotas do capital; e, por ser o "principal" gerente da empresa.

Ressalte-se, por pertinente, que, em novembro de 2010, a pessoa jurídica mencionada foi extinta na forma de distrato, cujo ato foi arquivado na Junta Comercial após o cumprimento de todas as obrigações intrínsecas ao fato jurídico, inclusive com baixa no CNPJ perante a Receita Federal, sem que esse órgão tenha, a época, feito qualquer questionamento quanto à existência de "obrigações devidas" ou "débitos remanescentes". Em verdade, a mudança do objeto social surgiu para enfrentar as novas realidades econômicas da região, pois a atividade agropecuária estava paralisada, conforme atesta a própria fiscalização, e em face da possibilidade de novos negócios direcionados para loteamento rural, loteamento para sítios de lazer.

Ademais, a sociedade empresária necessitava de aporte financeiro para começar o novo negócio, em razão disso, mudou o objeto social com o intuito de abrir novas

possibilidades empresárias. Infelizmente, após três anos da mudança do objeto social e venda do imóvel, as perspectivas da região não melhoraram e foi necessário extinguir a sociedade.

Em relação aos itens descritos acima, e apontados no auto de infração, resta claro que não procede a afirmativa sobre dissolução irregular e nenhum dos artigos mencionados do código civil foi maculado. Também não remanesceu qualquer crédito tributário no momento do distrato, caso contrário a Receita Federal não daria a baixa do CNPJ.

Vale lembrar que a dissolução da sociedade só ocorreu em novembro de 2010, três anos após a mudança do objeto social e realizada a venda questionada pelo fisco, repita-se.

Neste item, o fisco praticou cerceamento do direito de defesa, pois não explicou nem informou a norma infringida para alegar que houve "planejamento tributário abusivo".

Outro equívoco reside na aplicação de multa qualificada, sob a alegação de que foi omitido do fisco tributo devido. À época, as receitas auferidas foram declaradas e pagas as obrigações tributárias decorrentes, tanto é verdade que o fisco acolheu a extinção da pessoa jurídica três anos após. Ou será que após o distrato de qualquer pessoa jurídica, a ação fiscal que revelar tributo decorrente de indedutibilidade ou coisa que o valha, o fisco irá enquadrar como "tributos devidos" e aplicar multa qualificada?

Neste aspecto, a Impugnante ficou na dúvida se a qualificação da multa foi exatamente pela existência de crédito tributário decorrente da atuação ou em razão da mudança de atividade. De qualquer sorte, a motivação apresentada não autoriza a qualificação da penalidade, a ambiguidade é cerceamento do direito de defesa, não podendo, desse modo, prosperar a majoração.

Também está sob o manto do cerceamento do direito de defesa a imprecisão contida na narrativa fiscal sobre a nomeação da Impugnante para substituir tributariamente a sociedade empresária. Em determinado momento diz o d. Auditor que a escolha decorre de ser "sócio majoritário". Logo adiante, assevera outro motivo: tratar-se do "principal" gerente.

Máxima venia, este critério é de cunho pessoal do Auditor, pois, a lei aplicada pelo fisco não menciona tratar-se de sócio, muito menos escolhendo o majoritário, aduz apenas em representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Quando trata de dirigente, o faz no plural: diretores, gerentes. No caso concreto, havia dois administradores nomeados, conforme contrato social vigente, donde se conclui que a tributação deveria incidir na forma solidária, se fosse pertinente o lançamento.

Outra questão de ordem processual é que o Auditor é lotado na Delegacia da Receita Federal em Salvador, enquanto a sociedade empresária possuía domicílio fiscal vinculado à Delegacia de Feira de Santana, e não consta do processo administrativo juntada de qualquer documento que relate a mudança do domicílio fiscal.

Enfim, estas e outras questões serão analisadas a partir dos fatos efetivamente ocorridos em comparação com o direito pertinente.

DO DIREITO

Preliminarmente, a Impugnante requer o sumário arquivamento do auto de infração em razão dos erros materiais e processuais contidos na peça vestibular em razão do que passa a descrever.

A primeira causa de nulidade decorre da falta de competência legal do autuante, em sede de circunscrição, uma vez que a sociedade empresária tinha domicílio na Delegacia da Receita Federal em Feira de Santana, enquanto o Auditor é lotado na Delegacia em Salvador. Também não foi mencionada motivação como determina o art. 127 do CTN.

I Mudança de objeto social e o lucro presumido

O fisco menciona no auto de infração que a modificação do objeto social da pessoa jurídica visou, unicamente, o menor pagamento de imposto, uma vez que apura o imposto de renda na modalidade do lucro presumido. Assim, ao invés de tributar a

operação da venda do imóvel como ganho de capital, tributou como se fosse faturamento, ou seja, com aplicação da alíquota presuntiva de oito por cento.

Desse modo, o fisco não considerou a alteração contratual que modificou o objeto social e tributou como ganho de capital, deduzindo do imposto encontrado a parcela anteriormente paga.

O procedimento empregado pelo fisco é ilegal e viciado sobre diversos prismas. O primeiro é que na descrição não consta a menção de qualquer norma, legal ou administrativa, que proíba a mudança do objeto social.

Também não há menção de qualquer norma quanto ao tempo, período, em que a mudança esteja proibida ou possa iniciar; bem assim, não há exigência de quantas operações deva existir após a mudança para que ela se torne válida.

De fato, a descrição do autuante é moribunda, lacônica e inconclusiva.

Dizer que a mudança visou pagar menos tributo é vazia de conteúdo jurídico, até porque a índole da iniciativa privada é a obtenção do lucro e sua maximização é coerente com art. 170, da Constituição Federal. Aliás, os arts. 153 e 154 da Lei das sociedades anônimas obriga as sociedades empresárias a buscarem o maior preço e o menor custo, incluso o custo tributário:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Finalidade das Atribuições e Desvio de Poder

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

E desfeito ao fisco fazer relato pré-jurídico e não mencionar um único ato legal ou norma que desautorize a mudança do objeto social. Fato que inibe a defesa por caracterizar-se como cerceamento com nulidade por não atender o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. E não se diga que a nulidade está restrita ao enunciado do art. 59, pois a autoridade maior da Receita Federal já se pronunciou sobre o assunto em instrução normativa, ou seja, a desobediência acarreta ao transgressor uma penalidade disciplinar. Vide instrução normativa que determinou a nulidade das notificações que não identificava a autoridade lançadora, com nome, matrícula, etc.

A lei que rege a matéria (percentuais do lucro presumido) não faz qualquer restrição quanto ao tempo, quantidade de operação para modificar o objeto social, senão vejamos a Lei 9.249, de 1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II dezesseis por cento: a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora

destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Outra questão é que o fisco trata a receita auferida como ganho de capital e não aponta o que deve ser feito com a alteração contratual modificadora do objeto social: i) foi desconstituída? ii) é ato nulo? iii) ou trata-se de documento inválido? Qual a norma que o fisco está usando para não recepcionar a alteração contratual? Será que usou a norma antielisiva, aquela que até hoje aguarda regulamentação, conforme enunciado do art. 116 do CTN?

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos **OU** negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular a** ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza **dos** elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001.(grifos do original)*

Enfim, a Impugnante declara que não sabe da motivação jurídica do não acatamento da alteração contratual e se a mesma continuou válida para os três anos seguintes ao da venda o imóvel em referência.

Donde se conclui que é insubsistente o lançamento, quer pela ausência de norma que desautorize a modificação do objeto social, quer pela narrativa fiscal lacônica e não esclarecedora da motivação do lançamento e omissão de informar a norma infringida.

II Dissolução irregular de sociedade

O fisco, após engendrar uma tributação que não considera a mudança do objeto social, efetua a tributação por caminho mais oneroso contra a sociedade empresária, resultando em carga tributária maior que a antes apurada e paga. Assim, a autoridade fiscal em março de 2012, volta-se para o ano de dezembro de 2007 e assevera que:

"tendo em vista a forma incorreta de tributação utilizada pelo sujeito passivo fez como que remanescessem débitos da empresa extinta e, portanto, houve uma dissolução irregular, de acordo a (sic!) Lei 10.406/02, art. 1102 a 1109".

Em outra parte, mais adiante, fls. 25, preleciona o Auditor:

"Destarte, considerando que a empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. foi dissolvida com obrigações, uma vez que restaram créditos tributários a serem apurados, os quais foram deliberadamente omitidos do fisco, e, portanto, não foram preenchidos os requisitos estabelecidos nos art. 1.102 a 1.109 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), houve uma dissolução irregular da sociedade. Não basta o cumprimento dos ritos formais para que haja uma dissolução regular de uma sociedade, mas sim que todos os requisitos legais sejam obedecidos." Por não saber o requisito que resultou em dissolução irregular, a Impugnante transcreve os enunciados do Código Civil apontados pelo fisco:

CAPÍTULO IX

Da Liquidação da Sociedade

Art. 1.102. Dissolvida a sociedade e nomeado o liquidante na forma do disposto neste Livro, procede-se à sua liquidação, de conformidade com os preceitos deste Capítulo, ressalvado o disposto no ato constitutivo ou no instrumento da dissolução.

Parágrafo único. O liquidante, que não seja administrador da sociedade, investir-se-á nas funções, averbada a sua nomeação no registro próprio.

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

I averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;

II arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;

III proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;

IV ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;

V exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;

VI convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;

VII confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;

VIII finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas; liquidação e as suas contas finais;

IX averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.

Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

Art. 1.104. As obrigações e a responsabilidade do liquidante regem-se pelos preceitos peculiares às dos administradores da sociedade liquidanda.

Art. 1.105. Compete ao liquidante representar a sociedade e praticar todos os atos necessários à sua liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Parágrafo único. Sem estar expressamente autorizado pelo contrato social, ou pelo voto da maioria dos sócios, não pode o liquidante gravar de ônus reais os móveis e imóveis, contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, embora para facilitar a liquidação, na atividade social.

Art. 1.106. Respeitados os direitos dos credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente, sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto.

Parágrafo único. Se o ativo for superior ao passivo, pode o liquidante, sob sua responsabilidade pessoal, pagar integralmente as dívidas vencidas.

Art. 1.107. Os sócios podem resolver, por maioria de votos, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apurem os haveres sociais.

Art. 1.108. Pago o passivo e partilhado o remanescente, convocará o liquidante assembleia dos sócios para a prestação final de contas.

Art. 1.109. Aprobadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembleia.

Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

Após a análise de cada um dos enunciados, a Impugnante declara que não sabe qual dos requisitos a autoridade fiscal imputa como não atendido. Fato que caracteriza cerceamento do direito de defesa.

Aparentemente, o fisco considera irregular a dissolução pelo fato de ter modificado a forma de tributação e dela surgir diferença de imposto. Se esse for o critério, todas as dissoluções deveriam ser precedidas de ação fiscal da Receita Federal, sob pena de no

futuro uma eventual fiscalização detectar qualquer diferença de imposto e a sociedade empresária ser taxada de dissolução irregular, ter lavrado contra si auto de infração com multa qualificada e relatório de representação para fins penais!

É óbvio que os comandos previstos no ordenamento jurídico não dizem assim, por isso mesmo, o Auditor ao aplicar o critério pessoal não informa a norma transgredida, cita genericamente quase todos os artigos do capítulo referentes à liquidação de sociedade. Isto é cerceamento do direito de defesa e por consequência, ato nulo.

Em verdade, conclui-se que o d. Auditor não comprova a dissolução irregular, uma vez que o crédito tributário decorreu de revisão em processo de fiscalização, contudo, o mesmo crédito é contestado em sua totalidade pela Impugnante em razão do cerceamento do direito de defesa decorrente do fisco não informar a norma infringida e não acatar a modificação do objeto social. E quando trata da dissolução irregular, mais uma vez, não informa a norma infringida, e outra vez a Impugnante é obrigada a socorrer-se do instituto do cerceamento do direito de defesa.

Enfim, a lavratura de auto de infração constituindo crédito tributário superveniente e suspenso na forma do art. 151 do CTN não é elemento para formar convicção de dissolução irregular, pela inexistência de previsão normativa para a hipótese. Insubsistente a acusação.

III Do "planejamento tributário abusivo"

O fisco ao tipificar o fato jurídico empregou a expressão "**planejamento tributário abusivo**", porém, mais uma vez, não descreve qual o fato, a forma abusiva e, pior, não apresenta uma só norma legal infringida.

As suas alegações são genéricas e sem consistência, não informa o tipo e a norma violados, por isso o caminho da Impugnante, não pode ser outro senão, a nulidade pelo cerceamento do direito de defesa, pois segundo o Decreto 70.235, de 1972, todo lançamento deve, obrigatoriamente, descrever o fato e indicar a norma infringida.

IV Dissolução irregular e tributação por substituição na forma do art. 135, III CTN.

A partir da suposta dissolução irregular da sociedade empresária, o fisco impôs que a diferença do tributo apurado na pessoa jurídica extinta deva recair, por substituição, na figura do sócio majoritário, ou seja, o Impugnante, o qual é também, no dizer do Auditor, o "principal gerente" da pessoa jurídica. Para tanto, se diz autorizado a aplicar tal procedimento pelo art. 124 (sem mencionar o inciso) e o art. 135, III, ambos do CTN.

Vale ressaltar que inexiste no ordenamento jurídico qualquer menção para usar o critério empregado pelo d. Auditor. Ou seja, não existe norma que autorize a substituição tributária sobre o sócio majoritário, pelo simples fato de ser majoritário. Igualmente inexiste norma determinando que a substituição seja na figura do "principal" gerente, mormente quando consta a nomeação de dois administradores no contrato social. De imediato, a simples leitura demonstra o equívoco do fisco em enquadrar uma substituição tributária com indicação de artigos incompatíveis. A doutrina é unânime em atestar que a tributação com base no artigo 124 é solidária, enquanto a hipótese do art. 135, inciso III, a responsabilidade é exclusiva, ou seja, aplica-se apenas naqueles mencionados no inciso, não havendo solidariedade entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas mencionadas no comando legal (art. 135, inciso III).

O erro do fisco já é suficiente para anular o auto de infração, mas em razão do bom debate, a Impugnante passa a discutir diversos aspectos quanto à substituição tributária para demonstrar de forma cabal que o lançamento está eivado de nulidade. Para tanto, se socorre da simples interpretação dos textos normativos e da doutrina, principalmente do artigo produzido por Maria Lúcia Aguilera, no livro "Responsabilidade Tributária", organizado por Maria Rita Ferrogut e Marcus Vinícius Neder, Editora Dialética, 2007 e subsidiariamente de outros autores.

O objetivo da exposição do tema é provar a impossibilidade da aplicação do artigo 124, uma vez que o mesmo se reporta à solidariedade entre a pessoa física e a pessoa jurídica, mas no caso vertente é impossível, até em razão da extinção dessa última.

Analisando o art. 135, inciso III, a partir do caso concreto, a constituição do crédito tributário por substituição deve recair sobre os dirigentes. Entretanto, o Auditor elegeu apenas um, enquanto o contrato social nomeia dois. Irregular e nula a escolha.

No estudo da questão, observa-se que a responsabilidade de terceiros não atinge a figura do sócio e sim dos administradores da sociedade e que tenham praticado excesso de poderes na gestão definidos em lei, contrato social ou estatuto.

No caso concreto, segundo o fisco, o excesso decorre de transgressão à lei tributária, uma vez que deveria tributar a receita auferida sobre a venda do imóvel como ganho de capital, e o fez como faturamento.

Ora, o excesso para motivar a substituição tributária deve ser resultante de ato ilícito, fora do âmbito do direito tributário e que tenha nexo causal de provocar: i) surgimento de matéria tributária, vale dizer, fato gerador com obrigação inadimplida; e, ii) e que o ilícito seja em favor do dirigente que cometeu o excesso sem aproveitamento da pessoa jurídica.

Quando a pessoa jurídica "aproveitada o ilícito" (sic), a tributação é com base no art. 124, inciso I, por subsumir os fatos em que há proveito em comum, por isso o lançamento se reportaria aos dois sujeitos, solidários.

Enfim, o ilícito, aquele decorrente do excesso da conduta do dirigente, é o que faz surgir fato gerador de tributo que não existiria se não houvesse a "provação" do agente a partir

da transgressão da lei, de forma grave, dolosa, e com resultado apenas favorável para o próprio e sem proveito para a pessoa jurídica.

A narrativa fiscal qualifica como ilícito a mudança do objeto social e atribui ao administrador a conduta de excesso de poder. Entretanto, as alterações contratuais são aprovadas exclusivamente pelos sócios, portanto, não é ato de gestão, mas de deliberação dos quotistas. Ademais, a pessoa jurídica, em tese, foi beneficiada. Lembre-se que o Auditor afirma que a modificação no contrato social resultou em menor tributo. Logo, a riqueza aumentou para aquele ente. Em outras palavras, houve proveito da pessoa jurídica.

Também há que considerar que o ilícito deve constituir-se de algo estranho à sociedade, e, convenha-se que modificar objeto social não é ato fora do âmbito às sociedades empresárias, ou seja, não pode ser taxado de desvio de finalidade do interesse da sociedade.

Enfim, não há cabimento em tributar o dirigente, como substituto tributário, na forma preconizada no art. 135, inciso III, se não comprovado pelo fisco cumulativamente os seguintes fatos:

1º o excesso praticado seja ilícito fora do campo do direito tributário e que resulte, como nexos causal, o surgimento de fato gerador de tributo, vale dizer, que se não houvesse o ilícito não haveria o fato gerador; e,

2º beneficiário do ganho seja exclusivamente o dirigente infrator.

Essa abordagem é comungada por Sacha Calmon, Comentário ao Código Tributário Nacional, editora Forense, 6ª edição, páginas 319 a 323, no qual insere diversos acórdãos.

Pelo exposto, não é possível manter a tributação sobre um dirigente quando o contrato social da sociedade empresária indica o nome de dois. Também é impossível a substituição com base no art. 135, III, se não houve ilícito, mormente fora do âmbito do direito tributário; pois modificar o objeto social não se constitui em ato ilícito, bem como não se caracteriza como ato de dirigente e sim de sócio, repita-se.

Enfim, a simples leitura da mencionada norma, conjugada com o princípio constitucional da capacidade contributiva, também conduz à certeza da impossibilidade da substituição tributária.

V Multa qualificada

Laconicamente, o fisco descreve a aplicação da multa qualificada como resultante da alteração contratual que modificou o objeto social da sociedade empresária. Com isso, atribuiu a Impugnante conduta dolosa e que omitiu do fisco tributos devidos de sua responsabilidade e conclui com enquadramento na hipótese de sonegação, art. 71 da Lei nº 4.502, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Mais uma vez, a norma aplicada não condiz com o fato descrito na autuação. Diz o fisco que a motivação da multa qualificada decorre da alteração que resultou em menor pagamento de imposto. Contudo, fundamenta a multa qualificada com base no art. 71 da Lei 4.502/64.

Sonegar, segundo a lei de regência, é permitir a ocorrência do fato gerador, mas não permitir ou retardar, de forma dolosa, que a autoridade tome conhecimento. No caso vertente, a sociedade empresária modificou seu contrato social alterando o objeto,

arquivou no órgão competente, cujo acesso é público, pagou o tributo e apresentou a declaração do imposto de renda dentro do prazo.

Nessas condições, indaga-se em que momento e como se materializou a conduta que impediu ou retardou o "conhecimento da autoridade fazendária" sobre a ocorrência do fato gerador. Tributo apurado e pago, declaração de rendimento entregue e alteração contratual arquivada na Junta Comercial, qual fato gerador foi escondido do fisco?

De outro modo, a Impugnante não se confunde com a figura da pessoa jurídica, bem como restou comprovado que não praticou, na condição de dirigente, qualquer ato ilícito que a faça substituir, integralmente e exclusivamente, na responsabilidade do crédito tributário, pior na assunção de penalidade qualificada.

Não pode subsistir multa qualificada por sonegação fiscal decorrente de alteração contratual devidamente arquivada em Junta Comercial, bem assim esse ato ser considerado como excesso de poder e conduta ilícita, na forma prevista do art. 135, III, para resultar em substituição tributária.

Vale anotar que o fisco não vinculou a chamada dissolução irregular como motivadora para aplicar a multa qualificada.

Em razão das observações, argumentos, fatos e direitos a Impugnante pede o arquivamento do presente auto de infração.

De todo exposto, impossível manter o crédito tributário constituído.

VI Auto de Infração decorrente: CSLL

Pela relação existente entre causa e efeito, todas as observações pertinentes ao imposto de renda da pessoa jurídica são extensivas à contribuição social sobre o lucro, como se aqui estivessem escritas.

O PEDIDO

Face ao exposto, requer a Impugnante que a Turma de Julgamento da Delegacia de Salvador determine o cancelamento do auto de infração em razão de: a) não constituir infração à lei a mudança do objetivo social; b) a extinção da sociedade empresária não foi irregular e ocorreu após três anos da operação de venda do imóvel; c) inexistência de planejamento tributário abusivo e falta da descrição da norma infringida; d) a substituição tributária é desprovida de base legal, uma vez que incabível o art. 135, inciso III do CTN; e) a multa qualificada por sonegação não pode ser aplicada em decorrência de mera alteração contratual promovida pelos sócios, bem como ser aplicada a Impugnante na condição de dirigente; e, f) considerar nula a autuação por falta de competência do Auditor para proceder ato administrativo fora de sua circunscrição. Enfim, que pratique todos os atos, como de hábito, para que se alcance a verdadeira justiça.”

O Processo foi encaminhado para saneamento mediante despacho com o seguinte teor:

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante descreve os fatos que fundamentaram a abusividade do planejamento tributário sem, todavia, apontar a norma legal que dá suporte à sua decisão. Da mesma forma, considera irregular a liquidação da Empresa autuada, sem deixar claro os motivos legais que o levaram a tal decisão.

Desta forma, visando ao saneamento do processo, sou de parecer que ele seja encaminhado à Unidade de origem para que sejam informados os fundamentos legais apontados, permitindo o pleno conhecimento das infrações imputadas à Contribuinte, reabrindo-se o prazo para a apresentação de nova impugnação.

Com fulcro no § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi lavrado Auto de Infração Complementar, tendo sido esclarecido o quanto solicitado nos seguintes termos:

(...)

Por fim, para atender à Resolução da DRJ/SDR, com o amparo legal do Decreto 70.235/72, art. 18, § 3º, esclarecemos que, sem sombras de dúvidas, os atos praticados pelo sujeito passivo que foram descritos neste item constituíram-se num negócio jurídico simulado, previsto na Lei nº 10.406/2002, art.167, esclarecendo que o planejamento tributário abusivo não se restringiu à alteração contratual. Esta representou apenas o instrumento jurídico que tentou dar a aparência de uma atividade operacional a uma venda de um ativo imobilizado, com o único intuito de pagar menos tributo. Assim, foi decisão gerencial estabelecer qual a forma de tributação da venda do imóvel, inclusive com a transferência do bem do ativo imobilizado para o ativo circulante, conforme consta na sua escrituração, fazendo crer que seria um imóvel adquirido em 2007.

Estas decisões, inclusive, estão coerentes com os poderes conferidos aos administradores no Contrato Social. Assim, resta claro que a alteração contratual por si só não influenciaria no resultado tributário. Mas a decisão de tributar o imóvel como receita operacional sim.

(...)

Também em atenção à Resolução da DRJ/SDR, destacamos do fundamento legal acima mencionado o artigo 1.102 e o artigo 1.109, que estabelecem ser requisito legal a quitação de todas as obrigações, o que inclui, indubitavelmente, as de natureza fiscal, para a regular dissolução de uma sociedade. Enfim, estes comandos legais estabelecem que para o encerramento regular das atividades é necessário que as contas sejam aprovadas e que haja a liquidação do patrimônio, fato não respeitado pelo sujeito passivo, uma vez que remanesceram débitos elucidados neste procedimento.

(...)

Cientificado, o Sujeito Passivo apresentou sua impugnação ao auto de infração complementar, mantendo todos os argumentos já apresentados anteriormente, como se novamente escritos. Argumenta, basicamente, o seguinte:

A rigor, o autuante nada acresceu sobre a suposta abusividade do planejamento tributário no que tange a motivação e fundamentação legal requerida pela Autoridade Julgadora, limitou-se a repetir o que já houvera dito, ou seja, classificando de simulação a alteração contratual que introduziu a atividade imobiliária no objeto social; no segundo tema, o Auditor foi ainda mais econômico no tal "complemento" sobre a motivação e fundamentação legal relativa à suposta "dissolução irregular", uma vez que apenas repetiu o que houvera dito antes e, pior, reduziu a capitulação legal que antes se baseara art. 1102 a 1109, para restringir aos arts. 1102 e 1109 do Código Civil, Lei 10.406, de 2002; também, houve modificação substancial na multa qualificada; no auto de infração inicial a acusação repousou em narrativa de sonegação, art. 71, Lei 4.502, de 1964, agora acrescentou o art. 72 que prescreve fraude. É de notar que esse "complemento" não constou da advertência da Autoridade Julgadora, vide fls. 504, bem como o Auditor não alerta no "Termo de Verificação Fiscal" que inovou nessa parte, nem tão pouco reabriu explicitamente prazo sobre a novidade;

Nesse contexto, fica patente que o auto de infração complementar é verdadeiro atestado de nulidade do feito fiscal, quer do ponto de vista da lei adjetiva, quer sob o ângulo da lei material; no aspecto processual não há suporte legal para introduzir motivação e fundamentação legal ao ato-norma inicial, uma vez que o auto de infração inicial encontra-se despidido da essência do ato administrativo, por isso nulo, sem possibilidade de aproveitamento; na esfera do direito material, o Auditor inova a partir da narrativa fiscal do fato-evento vinculando-o a uma inusitada simulação. Esse novo enfoque talvez objetive justificar a tributação como ganho de capital ao invés de tributar como faturamento o produto da alienação de uma fazenda. Contudo, esquece o Auditor que a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural não subsume a norma jurídica que determina a fórmula geral de receita (preço de venda) menos o custo de aquisição; esse ganho é regido por lei especial, no caso, o art. 19 da Lei 9.393, de 1996;

Em relação ao enquadramento da multa qualificada, não é legalmente possível "complementar" com adição do art. 72 (fraude) sem que o Termo de Verificação Fiscal alerte sobre essa relevante alteração e explicitamente não reabra prazo.

Ademais, a acusação de sonegação (art. 71) simultaneamente com fraude (art. 72) é impossível por questão de compatibilidade, como se provará; enfim, o que a Impugnante passa a questionar é sobre a impossibilidade jurídica de tornar válido ato nulo; do tratamento tributário superado por revogação tácita e da ilegalidade em introduzir nova capitulação legal para a multa qualificada sem qualquer autorização legal, conforme adiante ficará comprovado;

DO DIREITO

preliminarmente, a Impugnante requer o sumário arquivamento do auto de infração em razão dos erros materiais e processuais contidos na peça vestibular em razão do que passa a descrever;

I Aspecto da lei processual

A autoridade Julgadora de Primeira Instância está correta na assertiva de que não constam dos autos a motivação e a fundamentação legal do lançamento no que respeita a duas questões centrais: i) abusividade de planejamento tributário e ii) irregularidade na dissolução da sociedade empresária;

I.a O auto de infração complementar não supriu a deficiência anterior

Neste ponto, nota-se que o autor do feito em nada acresceu, ou seja, continuou sem motivar e sem informar a fundamentação legal adequada, situação que necessariamente deságua em duas questões: a primeira é que se a Autoridade Julgadora observa a inexistência de motivação e fundamentação legal e o Auditor não realiza a incumbência, então, o auto de infração complementar é desprovido de objeto; a segunda decorrência é que continua o ato administrativo carente de motivação e fundamentação e sem esses requisitos essenciais o ato permanece nulo; a nulidade do ato administrativo, auto de infração, não está enclausurada no enunciado do art. 59 do Dec. 70.235, pois o Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, determinou através Instrução Normativa SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997, a nulidade dos lançamentos que dele não constassem os elementos exigidos no art. 10 e 11 do já citado decreto: (transcreve) é de notar que o Secretário não aventou a complementação do lançamento e sim a extinção, pela nulidade, do ato administrativo constitutivo do crédito tributário;

I.b Inocorrência da hipótese autorizativa de Auto de infração complementar

Ainda, no aspecto processual, há outras razões para nulidade, a exemplo da inexistência de fundamentação legal para a lavratura do auto de infração complementar, em que pese o Auditor atribuir essa qualidade ao Decreto nº 70.235/72, art. 18, § 39, cuja prescrição é a seguinte: (transcreve); É de notar, que o enunciado da fundamentação legal empregada pelo Auditor não subsume o fato observado, uma vez que o exame posterior ao lançamento capaz e suficiente para gerar auto de infração complementar é o decorrente de diligência ou perícia, e verdadeiramente essa não é a hipótese; é importante lembrar a especialidade do art. 41 do Dec. 7.574, que evidencia as hipóteses de lavratura de auto de infração complementar, mantendo como pressuposto a derivação de diligência ou perícia: (transcreve); Mais uma vez, fica comprovado que o auto de infração complementar só pode resultar de exame na modalidade diligência ou perícia; e é certo que não houve nenhum desses eventos, sendo, por conseguinte, desprovida de base legal a recomendação da autoridade Julgadora, a quem cabe exclusiva a missão de Julgar; nesse passo, vale lembrar que quanto cabível (legalmente) a lavratura de auto de infração complementar as modificações introduzidas devem ser explicitadas e objeto de reabertura de prazo. Fato não observado na ampliação da capitulação legal da multa qualificada que equivocadamente foi adicionado ao auto de infração complementar; do exposto, conclui-se pela inocorrência da hipótese legal para lavratura do auto de infração complementar (diligência ou perícia) e parte da modificação complementada sequer foi

explicitada, bem como a reabertura do prazo, que pelo enunciado é obrigatório. Mais ainda, o auto de infração original não descreve os fatos que fundamentaram a abusividade do planejamento tributário e da liquidação irregular da sociedade, como bem anotou a Autoridade Julgadora; também é certo que o auto de infração complementar igualmente não supriu a falta dos elementos essenciais do ato administrativo, logo, permanece latente a nulidade do feito, nas duas versões; não obstante as argumentações que invalidam o auto de infração complementar, quer a Impugnante discutir sobre as duas questões novas trazidas ao processo: cerceamento do direito de defesa e a incompatibilidade de capitulação da multa qualificada;

I.c Cerceamento do direito de defesa Auto de infração complementar

Declara a Impugnante que seus direito de defesa foram cerceados em razão do Auditor, no Termo de Verificação Fiscal, fls. 08, na parte que aditou, após afirmar que a alteração contratual é fato simulado, capitulou o art. 167 da Lei nº 10.406/2002, sem informar em qual das hipóteses a Impugnante teria incorrido, a saber:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 12 Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A previsão legal de simulação é prescrita em numenis clausus, vale dizer, taxativo e com três hipóteses distintas entre si. Enquanto isto, o Auditor, em seu complemento, não descreveu o fato e não informou qual desses incisos foi infringido; ora, não cabe ao acusado escolher em qual das hipóteses se enquadraria, até porque nenhuma lhe comporta, logo, resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa; ainda sobre o cerceamento de defesa, o Auditor aplicou enunciado do Código Civil, que em nosso ordenamento jurídico rege as relações entre particulares, coisa privada, e concluiu por modificar a forma de tributação, ou seja, trouxe para o âmbito do direito público sem informar a base legal, a fundamentação da transposição, incidindo em outro cerceamento do direito de defesa;

I.d Sonegação e fraude simultâneos são incoerentes e incompatíveis com o regular cumprimento tempestivo das obrigações instrumentais

A adição de capitulação sobre multa qualificada, com a inclusão do art. 72 (fraude), da Lei 4.506/64, é incoerente com a capitulação subjacente no art. 71 (sonegação). Vejamos os conceitos prescritos na norma:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A capitulação inicial foi de sonegação, ou seja, a Impugnante teria impedido ou retardado "o conhecimento por parte da autoridade fazendária" da ocorrência do fato gerador. Vale dizer, o fato gerador ocorreu, no entanto, a conduta da Impugnante teria sido de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência da incidência da hipótese tributária.

No auto de infração complementar, o Auditor, sem informar explicitamente a modificação e sem reabrir prazo, como manda a lei, introduziu elemento novo no processo, qual seja: adicionou infringência ao art. 72 (fraude) da lei em comento;

O conceito de fraude prescrito em enunciado normativo como sendo "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal", ou seja, retarda ou impede a ocorrência do fato gerador; ora, como o evento é único, qual seja: alterar a atividade do objeto social no contrato, assim há incoerência na imputação de sonegação e fraude de forma simultânea, bem assim incompatibilidade com o fato da Impugnante ter adimplido as obrigações de apresentar: DIPJ, Dacon, DCTF, levado a registro a alteração contratual, etc.;

enfim, a acusação é desmedida, além da ilegalidade da complementação nessa parte;

II Aspecto da lei material

Quanto ao aspecto da lei material também se insurge a Impugnante, uma vez que a tributação engendrada requer a apuração do imposto na forma de ganho de capital; de fato, se a hipótese agora aventada é de simulação, o correto é afastar o ato simulado e tributar o fato verdadeiro, aquele escondido por suposta astúcia.

Ocorre que o objeto da tributação é o rendimento produzido pela alienação de imóvel rural, com apuração de ganho de capital como base de cálculo da exação, cuja forma de apuração é especial, como determina o art. 19 da Lei 9.393, de 1996, na seguinte dicção:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de

dezembro de 1995.

Como visto, a apuração do ganho de capital a partir de janeiro de 1997, na hipótese de alienação de imóvel rural, a lei introduziu disposição especial na identificação do preço de alienação e do custo de aquisição que passa a ser o VTN da data de aquisição (custo) e o preço de alienação o VTN da data da venda. Caso a aquisição do imóvel tenha ocorrido em data anterior a janeiro de 1997, o custo será o que constar da escritura pública. Todavia, não foi assim que o Auditor apurou o ganho de capital.

Insubsistente o auto de infração, bem assim o auto de infração complementar.

O PEDIDO

Face ao exposto, requer a Impugnante que a Turma de Julgamento da Delegacia de Salvador considere, como se aqui estivesse escrito, as argumentações da defesa inicial, inclusive o pedido, e determine o cancelamento do auto de infração complementar em razão de:

- a) inexistência de base legal para lavrar auto de infração complementar, ou pelo fato da indicação descrita pelo fisco não ser a base verdadeira, o que implica em nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- b) a forma especial de apuração do ganho de capital sobre imóvel rural não foi aplicada;
- c) o auto de infração complementar continua com o vício da falta da descrição a norma infringida;

d) a adição de capitulação legal sem autorização, mesmo que da Autoridade Julgadora, é ilegal. Ademais, não alertou a Impugnante e nem reabriu prazo.

A decisão de primeira instância (e-fl 556) decidiu afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, julgar Improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos acrescidos de multa de ofício, no percentual de 150%, e juros legais, nos termos assim ementados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Quando constatada simulação relativa, as consequências tributárias são buscadas no ato ou negócio dissimulado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando o agente fiscal descreve com detalhes as infrações cometidas, mormente com a realização de lançamento complementar em diligência, tornando mais claros ainda os detalhes da autuação.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS. SIMULAÇÃO.

A dissolução de sociedade, ainda que certificada pela Receita Federal, é irregular se houve fraude e sonegação, decorrente de simulação relativa.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. EXISTÊNCIA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS. SIMULAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR.

No caso de dissolução irregular de sociedade, a responsabilidade tributária recai sobre os administradores que infringiram à lei, com poderes de mando.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ALTERAÇÃO DE OBJETO SOCIAL. SIMULAÇÃO.

A alteração apenas aparente de objeto social da empresa para permitir que o valor da venda de bem seja incluído no conceito de receita operacional se subsume ao conceito de simulação.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O custo de aquisição de imóvel rural adquirido em 1985, para fins de cálculo de ganho de capital, é o valor constante da escritura pública.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Nos casos em que fique caracterizada a simulação, efetuada de forma dolosa para sonegar e/ou fraudar a tributação, cabe a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Tributação decorrente dos mesmos fatos segue a mesma decisão relativa à tributação principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 13/02/2014 (e-fl. 594), da decisão de primeira instância, a Interessada interpôs recurso voluntário protocolado em 14/03/2014 (e-fl. 596) em que repete os argumentos das impugnações, apela para erro na sujeição passiva e destaca em seu recurso voluntário:

- a Recorrente ficou na dúvida se a qualificação da multa foi pela existência do crédito tributário decorrente da autuação, em razão da mudança de atividade, ou pela dissolução considerada irregular?
- O Relator, ao revés, no que concerne ao não acatamento da alteração contratual, ele aperfeiçoou indevidamente o lançamento. O autuante no auto de infração complementar enquadrado a alteração contratual no art. 167 do Código Civil, enquanto a autoridade julgadora incluiu na sua decisão, especificando, o inciso II, do mesmo artigo. o lançamento não poderia ser modificado por se encontrar ao abrigo do instituto da decadência, uma vez que o fato reporta-se a 2007 e a ciência do acórdão inovador em fevereiro de 2014
- o autuante modificou a descrição do fato em auto de infração complementar e deu enquadramento legal impreciso ao não acatamento da alteração contratual, classificando-a de simulação. Esse procedimento é uma nova ação fiscal, contudo sem autorização do Delegado da Receita Federal, o que torna nulo o lançamento.
- não poderia o Auditor aproveitar para modificar o enquadramento legal da multa qualificada, agora acrescentando o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.
- a índole da iniciativa privada é a obtenção do lucro e sua maximização é coerente com art. 170, da Constituição Federal
- na prevalência dos argumentos do Acórdão, ora recorrido, quanto à tributação sobre a venda de imóvel como ganho de capital, deveria o fisco aplicar a regra do art. 19, da Lei nº 9.393, de 1996
- Os comandos legais citados no auto de infração e no auto de infração complementar não demonstram a infringência. Por isso, o Auditor ao aplicar o critério de cunho pessoal não informa a norma transgredida, cita genericamente quase todos os artigos do capítulo do Código Civil referente à extinção de sociedade empresária e no auto de infração complementar os substitui apenas por dois artigos. Isto é cerceamento do direito de defesa e por consequência, ato nulo! Sobre essa nulidade o Acórdão não dedicou sequer uma palavra quanto à nulidade.
- Face ao exposto, requer a Recorrente que o Egrégio Conselho determine o cancelamento do auto de infração em razão de: a) não constituir infração à lei alteração contratual; b) a extinção da sociedade empresária não foi irregular e ocorreu após três anos da operação de venda do imóvel; c) inexistência de planejamento tributário abusivo e falta da descrição da norma infringida; d) a substituição tributária é desprovida de base legal, uma vez que incabível o art. 135, inciso III do CTN; e) a multa qualificada por sonegação não pode ser aplicada em decorrência de mera alteração contratual promovida pelos sócios, bem como ser aplicada a Impugnante na condição de dirigente; f) considerar nula a autuação pela mudança de domicílio fiscal sem motivação; e, g) alternativamente ao cancelamento do auto de infração considere o cálculo do ganho de capital na forma da Lei nº 9.393, de 1996. Enfim, que pratique todos os atos, como de hábito, para que se alcance a verdadeira justiça.

Voto

Conselheiro LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

NULIDADES

A primeira alegação de nulidade da autuação refere-se, nos termos da Recorrente, à alegada “falta de competência legal do autuante, no que se refere à circunscrição, uma vez que a sociedade empresária tinha domicílio na Delegacia da Receita Federal em Feira de Santana, e os autos processuais na Delegacia em Salvador, como se esse fosse seu domicílio. A mudança não se fez acompanhar da necessária motivação como determina o art. 127 do CTN”.

O Auditor Fiscal é operador do direito sem jurisdição e a autuação impõe-se nos termos do art. 164 do CTN, independentemente da lotação do Auditor. Trata-se de matéria já sumulada por este CARF:

Súmula CARF nº 6:

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Alega ainda a Recorrente que o autuante teria modificado a descrição dos fatos através do auto de infração complementar, que o enquadramento legal seria impreciso, que ao não acatamento da alteração contratual sobreveio “classificando-a” (a descrição dos fatos) de simulação. Nos termos da Recorrente:

Outra causa de nulidade é que o autuante modificou a descrição do fato em auto de infração complementar e deu enquadramento legal impreciso ao não acatamento da alteração contratual, classificando-a de simulação. Esse procedimento é uma nova ação fiscal, contudo sem autorização do Delegado da Receita Federal, o que torna nulo o lançamento.

O enquadramento impreciso acima mencionado, posteriormente, foi indevidamente modificado pela autoridade julgadora no Acórdão na medida em que indicou o inciso II, fls. 584, penúltimo parágrafo, não especificado antes pelo autuante que mencionou apenas o art. 167 (...).

Tanto na descrição dos fatos do auto de infração (e-fl. 05) como no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fl. 17/28), parte integrante daquele, reporta-se que houve lançamento de ofício de IRPJ/CSLL sobre ganho de capital (**art. 521 e ss do RIR/99**) na venda da Fazenda Diamante. Desconsiderou-se a apuração (descrita textualmente como incorreta) efetuada pela Recorrente, que apurou estes tributos como se sob as normas do lucro presumido e sobre a receita recebida pela Recorrente, sobre a mesma venda, mas que considerava a atividade da Recorrente como atinente a compra e venda de imóveis. Nos termos do TVF (e-fl. 17/28):

Após a análise dos documentos, livros, declarações, contrato social e alterações contratuais, constatamos que deveria ter sido apurado o ganho de capital na venda do imóvel acima mencionado e não a tributação efetuada pelo sujeito passivo, que foi a tributação como uma receita de venda integrante da receita bruta, sujeita ao índice de 8% (oito por cento) de presunção do lucro (IRPJ) e 12% (doze por cento), base de cálculo da CSLL. Fato que será detalhadamente explicitado neste Termo. Destarte, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal nº 1, lavrado em 18/11/2011 e recepcionado em 01/12/2011. Este termo informou ao sujeito passivo o seguinte: 1. a ampliação da fiscalização para o ano-calendário de 2007; 2. a inclusão no procedimento de fiscalização do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de responsabilidade da empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, tendo em vista que a forma incorreta de tributação utilizada pelo sujeito passivo fez com que remanescessem débitos da empresa extinta e, portanto, houve uma dissolução irregular, de acordo a Lei 10.406/02, art. 1102 a 1109; e 3. que o sujeito passivo responderia pelos tributos da empresa acima mencionado na condição de responsável tributário, tendo em vista que o mesmo possuía mais de 99% (noventa e nove por cento) das cotas do Capital Social desta e, principalmente, exerceu a gerência da empresa. Isto, em conformidade com o art. 124 c/c inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Neste termo foi concedido um prazo de cinco dias para pronunciamento do sujeito passivo.

Continua aquele TVF explicando que, com referência à alienação da FAZENDA DIAMANTE, o sujeito passivo deveria ter apurado ganho de capital, de acordo com o que estabelece o art. 521 do RIR/99, uma vez que esta operação não representou receita de sua atividade agropecuária. Nos termos do TVF (e-fl. 17/28):

Ocorre que, com referência à receita decorrente da alienação da FAZENDA DIAMANTE, o sujeito passivo deveria ter apurado o Ganho de Capital, de acordo com o que estabelece o art. 521 do RIR/99, uma vez que esta operação, de fato, não representou receita de sua atividade, conforme será demonstrado a seguir.

Depois de relatar as alterações contratuais da sociedade empresária e a alteração do objeto social da Recorrente, o TVF continua demonstrando os fatos (como o fato de que a única operação imobiliária da Recorrente foi a própria venda de sua sede – a FAZENDA DIAMANTE) que levaram à conclusão que a Recorrente efetuou a alteração contratual da empresa JOTAMACHADO AGROPECUARIA LTDA para JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, alterando seus objetivos sociais com o único propósito de pagar menos tributos. O TVF evidencia textualmente que a Recorrente “não tinha a intenção de desenvolver as atividades imobiliárias “. Nos termos do TVF (e-fl. 17/28):

Com base nos elementos levantados nesta ação fiscal, aqui apresentados neste termo, resta claro que o sujeito passivo efetuou a alteração contratual da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA para JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, alterando seus objetivos sociais, com o único propósito de pagar menos tributos. Para comprovar esta assertiva, evidenciamos os seguintes aspectos:

O desvio do perfil objetivo da alteração contratual promovida pelo sujeito passivo ficou evidente diante de todos os fatos e documentos analisados. Esta alteração teve o único objetivo de fugir da apuração do Ganho de Capital na venda do imóvel de seu ativo imobilizado, para, considerando que esta venda representasse uma receita de sua atividade, pagar menos tributos. Isto fica evidente quando se constata que durante o ano-calendário de 2007 e os seguintes, até a extinção da empresa, nenhum imóvel foi comprado nem vendido, bem como nenhuma outra atividade ligada ao novo objetivo social foi executada. Pelo contrário, o que se constatou, conforme os lançamentos no livro DIÁRIO de 2007 e 2008, foram registros de despesas ligadas à atividade agropecuária. Além disto, outro fato que evidencia que o sujeito passivo não tinha a intenção de desenvolver as atividades imobiliárias, foi a não constituição de uma nova sede social, que continuou na fazenda diamante. Ao invés disto, o que se observou foi a extinção da única filial existente até então, no momento em que foram alterados os objetivos sociais da empresa.

O TVF cita ainda o lapso temporal entre a mudança da atividade da empresa, de agropecuária para imobiliária, e a venda do único imóvel da Recorrente, para evidenciar o que chama textualmente de “Planejamento Tributário Abusivo”. Nos termos do TVF:

Para evidenciar mais ainda esta constatação é relevante observar o lapso temporal dos fatos. A quarta alteração contratual, que alterou a denominação e o objetivo social da empresa JOTAMACHADO AGROPECUÁRIA LTDA, de atividades agropecuárias para atividades imobiliárias, alterando a denominação para JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foi registrada na JUCEB em 23/10/2007. O contrato de Promessa de Compra e Venda, cujo objeto foi a FAZENDA DIAMANTE, foi assinado em 18/10/2007, cuja primeira parcela foi paga em 25/10/2007, conforme o livro DIÁRIO da empresa. Cabe salientar que a empresa em questão estava com suas atividades paralisadas. Posteriormente, nenhuma atividade ligada ao novo objetivo social foi desenvolvida.

Sobre o nomeado “Planejamento Tributário Abusivo”, o autuante conclui no TVF (e-fl. 17/28) que a alteração contratual realizada pelo sujeito passivo não teve o objetivo para o qual se propôs (desenvolver uma nova atividade), desviando-se dos objetivos declarados no instrumento jurídico (contrato social) para pagar menos tributos. Nos termos do TVF (e-fl. 17/28):

Destarte, resta claro que a alteração contratual realizada pelo sujeito passivo não teve o objetivo para o qual usualmente se propõe, que é o de desenvolver uma nova atividade empresarial, quando tem este objetivo. O que ocorreu, de fato, foi o desvio de um instrumento jurídico com o único objetivo de pagar menos tributos.

E, por fim, aquele TVF deixou claro que tratava a atividade da Recorrente, que (“intencionalmente, efetuou a alteração contratual que mudou os objetivos sociais, apenas para reduzir significativamente os tributos”) de sonegação tributária, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. E por esta mesma razão houve responsabilização do sócio administrador, o sr. Otavio Machado Neto (art. 124, I e 135, II do CTN) e qualificação da multa (art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96). Nos termos do TVF (e-fl. 17/28):

Destarte, considerando que a empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA foi dissolvido com obrigações, uma vez que restaram créditos tributários a serem apurados, os quais foram deliberadamente omitidos do fisco, e, portanto, não foram preenchidos os requisitos estabelecidos nos arts. 1.102 a 1.109 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), houve uma dissolução irregular da sociedade. Não basta o cumprimento dos ritos formais para que haja uma dissolução regular de uma sociedade, mas sim que todos os requisitos legais sejam obedecidos.

Assim, a dissolução irregular da sociedade implica na substituição da sujeição passiva para os seus administradores, de acordo com o art. 124 c/c o art. 135, III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

(...)

A multa de ofício aplicada nos créditos tributários constituídos neste Auto de Infração correspondeu ao percentual de 150%. Esta multa está prevista na Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I e § 1º, e foi aplicada porque o sujeito passivo praticou atos enquadrados no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, uma vez que, de forma dolosa, omitiu do fisco tributos devidos de sua responsabilidade conforme já relatado neste Termo.

De tudo que foi exposto neste Termo, resta claro que o sujeito passivo, intencionalmente, efetuou a alteração contratual que mudou os objetivos sociais da empresa, apenas para reduzir significativamente os tributos devidos, portanto, praticou atos que se enquadram no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Considero que não há a nulidade alegada pelo Recorrente. Os fatos foram exaustivamente descritos já no auto de infração, e não há reparos a fazer no enquadramento legal, seja para a tributação do ganho de capital da pessoa jurídica (IRPJ, e-fl. 04) considerando-se os fatos realmente ocorridos, e não aqueles que se desviaram dos objetivos declarados (art. 521 e 522 do RIR/99, e-fl. 05), seja para a qualificação da multa (art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96), seja para a responsabilização do sócio administrador, o sr. Otavio Machado Neto (art. 124, I e 135, III do CTN).

Afirma ainda a recorrente que o Relator no acórdão recorrido teria aperfeiçoado o lançamento. Isto porque o autuante, em auto de infração complementar (e-fl. 508) efetuado em

atenção à diligência requerida pela DRJ (e-fl. 504), enquadrando a alteração contratual tida como irregular no art. 167 do Código Civil, enquanto a autoridade julgadora teria incluído na sua decisão, especificando, o inciso II, do mesmo artigo 167. Afirmar a Recorrente que o lançamento não poderia ser modificado por se encontrar ao abrigo do instituto da decadência, uma vez que o fato reporta-se a 2007 e a ciência do acórdão inovador em fevereiro de 2014.

Refere-se a Recorrente à diligência requerida pela DRJ em atenção ao protesto da então impugnante de “inexistência de planejamento tributário abusivo e falta da descrição da norma infringida”. O requerimento da DRJ foi orientado nos seguintes termos ():..

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante descreve os fatos que fundamentaram a abusividade do planejamento tributário sem, todavia, apontar a norma legal que dá suporte à sua decisão. Da mesma forma, considera irregular a liquidação da Empresa autuada, sem deixar claro os motivos legais que o levaram a tal decisão.

Desta forma, visando ao saneamento do processo, sou de parecer que ele seja encaminhado à Unidade de origem para que sejam informados os fundamentos legais apontados, permitindo o pleno conhecimento das infrações imputadas à Contribuinte, reabrindo-se o prazo para a apresentação de nova impugnação.

Com fulcro no § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi lavrado Auto de Infração Complementar, tendo sido esclarecido o quanto solicitado nos seguintes termos:

(...)

Por fim, para atender à Resolução da DRJ/SDR, com o amparo legal do Decreto 70.235/72, art. 18, § 3º, esclarecemos que, sem sombras de dúvidas, os atos praticados pelo sujeito passivo que foram descritos neste item constituíram-se num negócio jurídico simulado, previsto na Lei nº 10.406/2002, art.167, esclarecendo que o planejamento tributário abusivo não se restringiu à alteração contratual. Esta representou apenas o instrumento jurídico que tentou dar a aparência de uma atividade operacional a uma venda de um ativo imobilizado, com o único intuito de pagar menos tributo. Assim, foi decisão gerencial estabelecer qual a forma de tributação da venda do imóvel, inclusive com a transferência do bem do ativo imobilizado para o ativo circulante, conforme consta na sua escrituração, fazendo crer que seria um imóvel adquirido em 2007.

Estas decisões, inclusive, estão coerentes com os poderes conferidos aos administradores no Contrato Social. Assim, resta claro que a alteração contratual por si só não influenciaria no resultado tributário. Mas a decisão de tributar o imóvel como receita operacional sim.

(...)

Também em atenção à Resolução da DRJ/SDR, destacamos do fundamento legal acima mencionado o artigo 1.102 e o artigo 1.109, que estabelecem ser requisito legal a quitação de todas as obrigações, o que inclui, indubitavelmente, as de natureza fiscal, para a regular dissolução de uma sociedade. Enfim, estes comandos legais estabelecem que para o encerramento regular das atividades é necessário que as contas sejam aprovadas e que haja a liquidação do patrimônio, fato não respeitado pelo sujeito passivo, uma vez que remanesceram débitos elucidados neste procedimento.

(...)

Cientificado, o Sujeito Passivo apresentou sua impugnação ao auto de infração complementar, mantendo todos os argumentos já apresentados anteriormente, como se novamente escritos. Argumenta, basicamente, o seguinte:

A rigor, o autuante nada acresceu sobre a suposta abusividade do planejamento tributário no que tange a motivação e fundamentação legal requerida pela Autoridade Julgadora, limitou-se a repetir o que já houvera dito, ou seja,

classificando de simulação a alteração contratual que introduziu a atividade imobiliária no objeto social; no segundo tema, o Auditor foi ainda mais econômico no tal "complemento" sobre a motivação e fundamentação legal relativa à suposta "dissolução irregular", uma vez que apenas repetiu o que houvera dito antes e, pior, reduziu a capitulação legal que antes se baseara art. 1102 a 1109, para restringir aos arts. 1102 e 1109 do Código Civil, Lei 10.406, de 2002; também, houve modificação substancial na multa qualificada; no auto de infração inicial a acusação repousou em narrativa de sonegação, art. 71, Lei 4.502, de 1964, agora acrescentou o art. 72 que prescreve fraude. É de notar que esse "complemento" não constou da advertência da Autoridade Julgadora, vide fls. 504, bem como o Auditor não alerta no "Termo de Verificação Fiscal" que inovou nessa parte, nem tão pouco reabriu explicitamente prazo sobre a novidade;

Ou seja, o auto de infração complementar referido não inovou na motivação da autuação. Serviu para esclarecer o que estava exaustivamente relatado - e o que a própria então impugnante ressaltou que já sabia: que a autuação considerava abusivo o planejamento tributário, classificando de simulada a alteração contratual que introduziu a atividade imobiliária no objeto social, lançando o tributo como ganho de capital, e desconsiderando o que tinha sido voluntariamente efetuado a recorrente – IRPJ sobre receita da atividade imobiliária. Nestes termos concluiu o TVF em sua conclusão (e-fl. 17/28):

De tudo que foi exposto neste Termo, resta claro que o sujeito passivo, intencionalmente, efetuou a alteração contratual que mudou os objetivos sociais da empresa, apenas para reduzir significativamente os tributos devidos, portanto, praticou atos que se enquadram no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ora, reza o art. 71 da Lei n. 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Ou seja, foi imputado ao Recorrente a prática de omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com o devido enquadramento legal, o art. 71 da Lei n. 4.502/1964.

O fato de não haver a citação do inciso do artigo 167 no enquadramento legal não é causa de cerceamento do direito de defesa, tendo-se em vista que os motivos da autuação só se subsumem naquele contido no inciso II, ressaltando que o enquadramento legal que individualiza melhor a conduta do Recorrente é o art. 71 da Lei n. 4.502/1964:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Assim já decidiu este CARF:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEFICIÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Incabível a alegação de nulidade por suposta deficiência no enquadramento legal quando os dispositivos de lei que serviram de base aos lançamentos efetuados constam no auto de infração e a descrição dos fatos é suficientemente clara, de modo a permitir a compreensão das razões de fato que motivaram a autuação **Acórdão** 2003-000.618.

Não procede os reclamos do Recorrente no que se refere à atribuição de responsabilidade tributária. Isto porque comprovada a conduta dolosa, enquadrada no art. 71 da Lei n. 4.502/1964, resta configurada a hipótese de responsabilidade do sócio administrador por infração à lei, nos termos do art. 135, III do CTN, sem direito a benefício de ordem. Desta forma já decidiu este CARF:

Súmula CARF 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

E pelas razões retro descritas, não há nulidade por ter figurado como o sujeito passivo do IRPJ/CSLL a pessoa física responsável, tendo-se em vista que a pessoa jurídica estava extinta.



Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DRF - SALVADOR		Número do MPF
Local de Lavratura	DRF - SALVADOR		0510100.2012.00797
			Data Hora
			16/11/2012 15:03
SUJEITO PASSIVO			
Nome	OCTAVIO MACHADO NETO		CPF
Logradouro	R CÂNDIDO PORTINARI		033.500.705-82
Bairro	BARRA		Telefone
			(71) 33361336
			CEP
			40140440

(...)

Nestes termos a Súmula CARF nº 112 prescreve que não pode o lançamento ser formalizado em nome de pessoa jurídica extinta:

Súmula CARF nº 112

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. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de afastar as preliminares de nulidade e, no mérito negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA

