



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722987/2012-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.726 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente OCTAVIO MACHADO NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO COM MESMO TEOR DA IMPUGNAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA QUE NÃO MERECE REPAROS. Nos termos da legislação do Processo Administrativo Fiscal, se o recurso repetir os argumentos apresentados em sede de impugnação e não houver reparos, pode ser adotada a redação da decisão recorrida.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa não resta caracterizado 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.

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS. REQUALIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Valores distribuídos a sócio, a título de lucros, mas não suportados pelo valor dos lucros da pessoa jurídica passíveis de distribuição no período devem ser requalificados para rendimentos tributáveis.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 536/568/803 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física referente ao ano-calendário: 2007, 2008.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Versa a lide sobre auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), no valor de R\$129.282,61 (fls. 2/9), acrescido de multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora, atinentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008.

Em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/23), 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 IRPF 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 IRPF, referente ao ano-calendário de 2008, 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;

- o 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 – RENDIMENTO CLASSIFICADO INDEVIDAMENTE NA DIRPF

- esta infração foi decorrente da reclassificação de rendimentos declarados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis, que, após este procedimento de fiscalização, ficou comprovado que são tributáveis;

- estes rendimentos isentos e não tributáveis corresponderam a lucros e dividendos, no valor de R\$1.525.100,00. Estes lucros foram distribuídos pela empresa Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda, entretanto, após a apuração realizada por esta fiscalização do ganho de capital na alienação do único imóvel pertencente a esta empresa, houve uma diminuição do lucro apurado por esta, em decorrência do IRPJ e da CSLL, que foram significativamente maiores dos inicialmente calculados;

- destarte, parte destes rendimentos isentos e não tributáveis foi transferida para rendimentos tributáveis, conforme relato a seguir;

2.2.1. – DO GANHO DE CAPITAL

- para comprovar a origem dos rendimentos isentos e não tributáveis declarados na DIRPF 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:

- 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;

- 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;

DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS IRPF

- destarte, por conta da apuração do ganho de capital descrito neste Termo, esta fiscalização refez a apuração do lucro, que havia sido efetuada pela empresa pertencente ao sujeito passivo, no ano-calendário de 2007, em vista dos novos valores encontrados do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) como será demonstrado, o lucro passível de distribuição, apurado por esta fiscalização foi significativamente menos do que o apurado pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., no ano-calendário de 2007. Portanto, parte dos valores efetivamente recebidos pelo sujeito passivo a título de lucros foi reclassificada para rendimentos tributáveis.

DA APURAÇÃO DO IRPF

- a seguir será demonstrada a apuração dos rendimentos classificados como tributáveis, em decorrência da nova apuração dos lucros da JOTAMACHADO. Inicialmente, será demonstrada a apuração do ganho de capital e, em seguida, a nova apuração dos lucros passíveis de distribuição e o valor dos rendimentos tributáveis;

- 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).

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

(...)

- os valores informados acima estão expressos em reais (R\$) e foram baseados no livro Diário da empresa que distribuiu os lucros. Cabe salientar que os impostos incidentes sobre as vendas operacionais corresponderam ao PIS e à Cofins devidos sobre as vendas de gado. O IRPJ e a CSLL apurados com base no Ganho de Capital compõem o item “Despesas Tributárias”, no valor de R\$777.682,70 (setecentos e setenta e sete mil seiscentos e oitenta e dois reais e setenta centavos);

- ao Final desta apuração, o valor classificado como “DIFERENÇA A TRIBUTAR”, CORRESPONDENTE A R\$470.441,80 (quatrocentos e setenta mil quatrocentos e quarenta e um reais e oitenta centavos) representou os rendimentos que foram efetivamente recebidos pelo contribuinte, que deveriam ser tributados, mas foram classificados como rendimentos isentos na DIRPF.

- no auto de infração está demonstrada a apuração do IRPF devido;

- MULTA QUALIFICADA E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS

- 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 da infração acima descrita e de acordo com o escopo deste trabalho, foi constituído de ofício o IRPF, referente ao ano-calendário de 2008, conforme descrito no Auto de Infração;

- o devido enquadramento legal encontra-se descrito no Auto de Infração;

- o IRPJ e a CSLL devidos pela empresa JOTAMACHADO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (extinta), referentes ao ano-calendário de 2007, foram constituídos de ofício em outro processo, em nome do sujeito passivo aqui identificado, na condição de Responsável Tributário;

- 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.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

Cientificada dos lançamentos, a Empresa apresentou impugnação (fls. 475/489) alegando, resumidamente, o seguinte:

DOS 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 diferença de tributo apurada na pessoa jurídica foi deduzida do lucro contábil, como o lucro disponível foi distribuído em 2008 na sua totalidade, o excesso distribuído foi tributado, aplicando a tabela progressiva anual e multa qualificada;
- o procedimento fiscal é incompatível com as práticas da contabilidade, uma vez que o lucro contábil não pode ser retificado, sob qualquer forma ou motivo, inclusive por inexistir norma legal que autorize o fisco, de ofício, modifica-lo;
- a ciência contábil permite que as alterações supervenientes sejam tratadas no tempo da descoberta do erro, entretanto, são registradas como ajuste de exercícios anteriores, sem modificar o lucro já apurado independentemente de já ter sido distribuído ou não;
- a intervenção do fisco modificando o lucro não apenas macula os procedimentos aceitos na contabilidade, bem assim fere duas normas legais distintas: i) a lei que rege o exercício profissional de Contador, determina ser privativa deste profissional habilitado em exame e com registro no Conselho de Classe, fazer intervenções na escrita contábil; e, ii) no direito administrativo a autoridade está restrita aos ditames da lei, mesmo porque sua atividade é vinculada (art. 142 do CTN);
- assim, o fisco não possui liberdade, expõe própria, para agir por conveniência;

DO DIREITO

- para que melhor se entenda o ocorrido na pessoa jurídica, principalmente no que tange a modificação indevida no lucro contábil, segue abaixo a defesa apresenta sobre o auto de infração lavrado, cujo número de protocolo é 10580.722985/201240. Ao final, a Impugnante volta a sua fala encerrando sua defesa:

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.

É defeso 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 na 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 na 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 na 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;

c) 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.

§ 4 – 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 a 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?(transcreve)

- 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.

III 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 asseverar 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: (transcreve)

- 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 violadas, 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, a 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 inexistente 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 inexistente norma determinado que a substituição seja na figura do "principal" gerente, mormente quando consta a nomeação de dois administradores no contrato social;

- passa-se a analisar a substituição tributária em cotejamento com os artigos do CTN atribuídos pelo Auditor. Antes, porém, transcrevem-se os enunciados: (transcreve)

- 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 a 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 nexos 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, 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:

1 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,

2 – o 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 a 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 (reproduz):

- 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 nº 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;

- a intervenção do fisco além de ilegal e arbitrária, traz em seu bojo insegurança jurídica. Pois, a ser confirmada com correta a prática aqui tratada, os lucros e dividendos só poderiam ser distribuídos após chancela dos Auditores da Receita Federal ou depois de ultrapassar o período de cinco anos, ou seja, quando alcançada a decadência;

- do contrário, qualquer autuação do fisco sobre balanços encerrados poderia incorrer em redução do lucro contábil, conseqüentemente a diferença já distribuída estaria sujeita à tributação pela tabela progressiva anual e multa qualificada.

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 do fisco não ter autoridade, nem competência para modificar o lucro contábil de balanço encerrado.

Enfim, que pratique todos os atos , como de hábito, para que 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 claros 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 detributar o imóvel como receita operacional sim.

(...)

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 inoccorrência 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 *numerus 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.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente autuação, conforme ementa abaixo (fl. 536/537):

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 FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS. REQUALIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Valores distribuídos a sócio, a título de lucros, mas não suportados pelo valor dos lucros da pessoa jurídica passíveis de distribuição no período devem ser requalificados para rendimentos tributáveis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais do Auto de Infração e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

DECISÃO JUDICIAL. ABRANGÊNCIA.

Não se pode estender os efeitos de decisão judicial a fato gerador não abrangido por ela. A segurança concedida reconhece o direito à isenção relativamente às ações adquiridas somente até 12/1983 e suas respectivas bonificações.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos. O custo das ações alienadas corresponde à média ponderada dos custos de aquisição das ações existentes em estoque, devendo ser consideradas todas as ações existentes no momento da alienação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de fls. 573/584 em que alegou em apertada síntese: repetiu os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Apesar do esforço do Recorrente em tentar comprovar que estava correta e que não deveria ter sido autuada, limitou-se a repetir os argumentos trazidos em sede de impugnação, que já foram devidamente analisados pela decisão recorrida.

Mesmo as questões ou alegações relacionadas às provas, são meras alegações, desprovidas do efetivo cotejo com o caso que se apresenta, de modo que concordo com os termos.

Aplico ao caso o disposto no artigo 57, § 3º do RICARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Sendo assim, passo a transcrever a decisão recorrida, com a qual concordo e utilizo-me como razão de decidir.

Octávio Machado Neto figura como contribuinte no auto de infração que constitui crédito decorrente de valor recebido como lucro e, portanto, declarado como isento e não tributável em sua declaração de pessoa física, e que, em verdade, não era lucro distribuído, uma vez que, após ação fiscal na pessoa jurídica, o lucro a ser distribuído foi diminuído, não suportando a totalidade do valor recebido pelo autuado.

Isso se deveu ao fato de a fiscalização considerar simulada a alteração do objeto social de Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda., que passou a considerar, após a referida alteração, como receita da atividade a venda da Fazenda Diamante, quando deveria ter calculado o ganho de capital.

A Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda. surgiu com o nome de Jotamachado Agropecuária Ltda. pela cisão de Jotamachado Engenharia Ltda.

Em outubro de 1985, a Jotamachado Agropecuária recebeu a Fazenda Diamante como resultado da citada cisão, incorporando-a ao seu patrimônio, conforme consta da escritura de folhas 123. O objeto social da empresa era: a exploração e comercialização agrícola e pecuária em todas as suas formas, podendo ainda participar do capital social de outras empresas.

Em 18 de outubro de 2007 foi assinado um contrato de Promessa de compra e Venda da Fazenda Diamante (fls. 127), constando como vendedora a empresa Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda.

Em 23 de outubro de 2007 houve a mudança de nome para Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda., momento em que também foi alterado o objeto social 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.

A Fazenda Diamante sempre esteve registrada como “Ativo Permanente Imobilizado”, conforme se pode ver das DIPJ (fls. 296, 344 e 391). No ano de 2007 aparece a conta “Imóveis a Comercializar”, no Ativo Circulante, sem valor algum, certamente pela baixa com a venda.

A Escritura de Compra e Venda foi lavrada em 10 de dezembro de 2007, sendo registrada como receita operacional da Empresa e tributada com base no lucro presumido.

A fiscalização considerou que houve “planejamento tributário abusivo”, na medida em que as modificações por que passou a Empresa teriam sido apenas aparentes e com o único intuito de diminuir a carga tributária.

Encaminhado o processo à Unidade de origem para que fosse apontado com maior clareza o fundamento legal da autuação, foi lavrado auto complementar com base no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, abrindo-se novo prazo para impugnação.

Na primeira impugnação apresentada houve a arguição de cerceamento do direito de defesa por três motivos: i) não foi informada a norma legal infringida para a alegação de que houve “planejamento tributário abusivo”; ii) houve ambiguidade em relação à qualificação da multa, pois a Impugnante não sabe se ela se deu pela existência do crédito tributário objeto da autuação ou em razão da mudança de atividade da Empresa; e iii) a atribuição de responsabilidade tributária à pessoa física da Impugnante tem fundamento impreciso: em um primeiro momento a autoridade fiscal alega que é por ser “sócio majoritário”; logo adiante assevera que é por ser o “principal” gerente.

Neste último caso, continua o Auto, a lei não menciona tratar-se de sócio, muito menos escolhendo o majoritário, fala apenas em representantes. Quando trata de dirigente, o faz no plural: dirigentes, gerentes. No caso concreto, havia dois administradores nomeados, de forma que a tributação deveria incidir de forma solidária.

Inicialmente, quanto ao “planejamento tributário abusivo”, o auto de infração complementar aponta claramente que houve simulação no conjunto de atos praticados (alteração do objeto social, venda como receita operacional, transferência do imóvel do ativo permanente imobilizado para o ativo circulante), ou seja, na verdade, não houve a mudança de objeto, mas apenas a alteração no papel para que a venda passasse a ser considerada receita e, assim, diminuída a carga tributária.

Isto está claramente descrito, o que afasta a alegação de que o Auditor aponta apenas o artigo 167, não citando o inciso que caracteriza o tipo de simulação. A alteração do objeto social não aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere, ou transmite (inciso I); não se trata de instrumentos particulares antedatados, ou pós-datados (inciso III). Está claro na descrição que se trata de inserção de cláusula contratual falsa, declaração não-condizente com a realidade dos fatos, inserida no inciso II.

Portanto, como se pode extrair do Termo de Verificação Fiscal integrante do auto de infração, a abusividade das operações ensejadas pela Contribuinte se deve à simulação de que atuava no ramo de vendas de imóveis, quando nunca vendeu nenhum bem que não fosse móvel, como os semoventes que comercializava enquanto na atividade agropecuária.

Esta simulação determinou uma redução substantiva da carga tributária, uma vez que deixou de calcular o ganho de capital e considerou o valor da venda como receita operacional, onerada, por opção da Empresa, pelo lucro presumido.

É esta atividade dolosa que determina a qualificação da multa de ofício, pois apresentando a informação à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na forma como fez, como se a receita da venda da Fazenda Diamante fosse operacional, impediu o conhecimento da ocorrência do real fato gerador do tributo (artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964 – Sonegação), ao tempo em que modificou as características essenciais do fato gerador, atribuindo a uma receita de ganho de capital a qualidade de operacional, resultando perda de arrecadação ao Fisco (artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964 – Fraude). Isto é claramente descrito à folha 534, não restando suporte à alegada ambiguidade.

O Impugnante questiona o que deve ser feito com a alteração contratual modificadora do objeto social, uma vez que o fisco considerou a receita como ganho de capital.

“A alteração foi desconstituída? É ato nulo? É documento inválido? Qual norma o Fisco está utilizando para não recepcionar a alteração contratual? Será que usou a norma antielisiva?”

O artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN) determina o lançamento de ofício sempre que se verificar que o sujeito passivo agiu com simulação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

O conceito de simulação é encontrado no direito civil e o artigo 167 do Código Civil prevê que, nos casos de simulação relativa, que é o caso dos autos, afasta-se os efeitos do ato simulado, prevalecendo o resultado do ato dissimulado: Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

A venda da Fazenda Diamante como receita operacional perde a eficácia ante a Receita Federal, prevalecendo a venda com o objeto original da empresa, o objeto social dissimulado, acarretando a tributação como ganho de capital.

O Auditor Fiscal é operador do direito sem jurisdição, o que determina sua atuação apenas no plano da eficácia. Assim, os fatos do mundo não são alterados no plano da existência ou validade, mas apenas não têm efeito ante o fisco. Noutras palavras, a alteração de objeto social operada não tem eficácia para fins de aplicação da legislação tributária federal por se tratar de ato nulo, consubstanciado em simulação relativa.

A norma antielisiva não serviu de fundamento para nenhuma atividade relativa a este procedimento fiscal, mesmo por que está pendente de regulamentação.

Por fim, quanto à suposta imprecisão no que toca à responsabilidade tributária da Impugnante pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, mais uma vez não encontra amparo o argumento apresentado.

A fiscalização descreve claramente, *ipsis litteris*:

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; (fl. 532)

A legislação apontada tem o seguinte teor:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O código civil prevê a extinção da sociedade com o registro da ata da assembléia que aprovar as contas relativas à liquidação. O administrador incidiu em ilegalidade quando, de forma ardilosa, fez parecer que houve o pagamento integral do passivo tributário, quando, em verdade, o débito para com a União estava em operação dissimulada e em valor bem superior ao declarado.

Não parece ser séria, ante as evidências constantes dos autos, a afirmação de que a Empresa teria sido corretamente liquidada, com o conhecimento da RFB. Ora, ante a simulação e a declaração prestada ao Fisco, tudo tinha uma aparência de legalidade, até o momento em que se vislumbra o ardil empregado na dissolução irregular, com evidente simulação de objeto social para enganar parte interessada, no caso, a União.

Também não merece atenção a afirmação de que toda e qualquer extinção de empresa deveria ser precedida de ação fiscal da Receita Federal. Segue-se o princípio da boa-fé, considerando regular as atividades desenvolvidas pelos cidadãos, o que inclui as declarações prestadas e a própria extinção da sociedade, até prova em contrário. No caso sub judice está estampada a má-fé do Autuado, o que, neste caso, justifica plenamente o procedimento adotado.

O direito não protege e não deve proteger qualquer atitude mentirosa tendente a enganar e buscar vantagem indevida em qualquer relação, a não ser pela inércia e decurso do tempo, quando se sobrepõe à justiça o princípio da segurança jurídica, o que não se aplica ao caso.

O Impugnante faz parecer que ao dirigente de uma Empresa é dado direito a tudo para obter maior lucro, que é, sem dúvida, um dos objetivos do empreendimento. O defeito no raciocínio empregado é que o lucro não é o único objetivo, haja vista que a Empresa também tem uma função social que deve ser respeitada e que envolve a criação de empregos, a produção e circulação de mercadorias e serviços e, também, o pagamento dos tributos devidos.

O artigo 153 da Lei das Sociedades Anônimas, que transcreve, fala que o administrador deve empregar o “cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Por óbvio, simular algo para obter vantagem tributária não é atitude de homem probo.

Por outro lado, o artigo 154 da mesma lei trata do interesse da companhia, mas é expresso ao defender “as exigências do bem público e da função social da empresa”,

além de vincular as atividades do administrador àquilo que a lei o autoriza, o que, certamente, exclui qualquer tipo de simulação.

Sobre a sujeição passiva da pessoa do dirigente da Empresa extinta, afirma o Sr. Octávio, ainda, que é incabível a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pois nele a responsabilidade é exclusiva do dirigente, não havendo solidariedade entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas pessoalmente responsabilizadas.

Contudo, a interpretação sistemática da norma leva à conclusão de que há solidariedade dos sócios com poder de mando e da Empresa, embora seja óbvio que, no caso de extinção irregular, a responsabilidade é dos dirigentes infratores da lei. Assim têm decidido os tribunais, como se vê no exemplo abaixo transcrito:

A responsabilidade tributária imposta por sócio gerente, administrador, diretor gerente, ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com essa e para com terceiros, solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou da lei.

(EREsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2004, DJ 19/04/2004 p. 149)

Em função das decisões judiciais a respeito, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já emitiu o PARECER/PGFN/CRJ/CAT Nº 55/09, consolidando este entendimento.

O Impugnante continua, alegando que a lei que rege o lucro presumido não faz restrição quanto ao tempo ou quantidade de operações para haver a modificação de objeto.

É certo que não o faz. E nem seria a norma para trazer este tipo de restrição, pois a mudança de objeto é matéria atinente ao direito societário, direito privado.

O lapso temporal existente entre a transformação por que passa a sociedade e a operação de venda também é indiciária da intenção de utilizar a mudança de objeto apenas como forma de pagar menos tributos, sem o verdadeiro ímpeto de atuar nos objetos sociais elencados.

Irrelevante o tempo que a empresa permanece no mundo jurídico posteriormente à venda da Fazenda Diamante, mesmo por que não praticou nenhum ato comercial ou dentro do suposto objeto social alterado neste período, até por que a Fazenda era o seu único bem imóvel.

Quanto à não indicação da outra dirigente, também, como responsável tributário, isso em nada afeta a responsabilização do Impugnante.

Embora a atitude possa representar prejuízo por ocasião da execução fiscal, caso a obrigação não venha a ser paga antes disso, pois a solidariedade não implica benefício de ordem e a outra administradora possa ter bens que suportem o ônus fiscal, isso não invalida a sujeição passiva do Impugnante, que, sem dúvida, é administrador e, também, proprietário da quase totalidade da sociedade.

O fato não impede, ainda, que haja o redirecionamento da execução, mesmo sem que a administradora conste na Certidão de Dívida Ativa, futura e eventualmente lavrada, alcançando-se os bens dos dois responsáveis.

Assim, resta imaculada a sujeição passiva da pessoa física.

Outro motivo de nulidade alegado em defesa é a incompetência do Auditor Fiscal da RFB para a constituição do crédito, haja vista que ele é lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Salvador e a Empresa é da circunscrição da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Feira de Santana.

Note-se que o procedimento fiscal foi inicialmente direcionado para a pessoa física do Sr. Octávio Machado Neto, com domicílio fiscal em Salvador, e somente com a

verificação de seus rendimentos é que foi redirecionada para a pessoa jurídica de Jotamachado Empreendimentos e Participações Ltda.

O procedimento, portanto, é plenamente justificável, considerando-se, inclusive, a extinção da referida Empresa.

Contudo, independentemente dessas considerações, o fato é que a lavratura de auto de infração por autoridade de jurisdição diferente da do domicílio do autuado não invalida o ato administrativo, como bem refere o Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, in verbis:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Portanto, o fato de o auditor fiscal ser lotado em Salvador em nada afeta a validade do lançamento efetuado.

O Autuado alega que não há base legal para a lavratura de auto de infração complementar, citando o artigo 41 do Decreto nº 7.574, de 2011.

A afirmativa não merece guarida, pois o lançamento foi praticado apenas para deixar claro o fundamento legal da abusividade do planejamento tributário e da dissolução irregular, embora tenham sido corretamente descritos, não havendo inovação no auto de infração em nenhum aspecto que não essa complementação.

Como bem indica o nome, o auto de infração complementar apenas recupera e preenche eventuais lacunas existentes no auto de infração originalmente lavrado, não havendo prejuízo algum ao responsável tributário.

No que concerne à complementação do fundamento legal para a qualificação da multa de ofício, embora não constante do pedido de diligência, nada impede que a complementação ocorra por iniciativa da autoridade autuante, desde que reaberto o prazo para impugnação, o que foi concedido ao Autuado.

Tanto isso é verdade que há argumentação na segunda impugnação que diz respeito à qualificação da multa, o que indica que o Impugnante pode exercer, na plenitude, seu direito de defesa.

Diz, ainda, o Defendente, que o auto complementar só pode ser exarado quando há diligência ou perícia, eventos que não existiram no processo.

Ora, quando este Julgador encaminhou o processo à Unidade de origem para as providências requeridas, o fez a título de diligência fiscal, o que se subsume perfeitamente à previsão legal.

Na ótica do Impugnante, o benefício da alteração de objeto social foi da pessoa jurídica, argumento que sucumbe ante ao fato de que quase a totalidade do valor de que se “beneficiou” a pessoa jurídica foi abarcado pelo patrimônio pessoal do Sr. Octávio. Alega, também, que a alteração do objeto é ato societário e não de gestão, o que teria cabimento não fosse uma sociedade entre cônjuges em que um detém quase a totalidade das cotas, o que poderia até ser caracterizado como uma sociedade aparente. Tudo o que se lê nos autos deixa claro que o poder de mando era do Sr. Octávio, que, além da alteração do objeto social, praticou outros atos, como a transferência da Fazenda do ativo permanente imobilizado para o circulante.

A aplicação do custo de aquisição da Fazenda Diamante preconizada pela Lei nº 9.393, de 1996, artigo 19, transcrito à fl 553, que seria o Valor da Terra Nua (VTN) declarado, na forma do artigo 8º da mesma Lei, não se aplica ao caso em discussão, haja vista que o imóvel foi adquirido em 1985 e a norma é válida para os imóveis adquiridos depois de 1º de janeiro de 1997, conforme consta do parágrafo único do mesmo artigo 19, abaixo transcrito:

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.

Portanto, o cálculo se deu sob total correção.

Especificamente sobre o auto de infração lavrado contra a pessoa física do Sr Octávio, a Impugnação refere a impossibilidade de o fisco alterar o valor do lucro contábil, por falta de previsão legal. Afirma que a modificação do valor do lucro macula: a) a lei que determina o exercício profissional de contador, que determina ser competência privativa desse profissional fazer intervenções na escrita contábil; e, b) a vinculação da atividade dos agentes administrativos.

Todos os cálculos realizados levam em conta simulação feita pela pessoa jurídica que determinou a ineficácia da alteração do objeto social para fins tributários. Assim, não foi operada nenhuma alteração contábil, mas apenas calculado o tributo devido na forma correta, somando-se a receita operacional (venda de gado) com o ganho de capital relativo à venda da Fazenda Diamante, para chegar-se à base tributável pelo lucro presumido.

Com o aumento das despesas tributárias obteve-se um resultado operacional menor, que, somado ao resultado não-operacional, alcançou um resultado do exercício também menor do que o declarado.

De tudo, concluiu-se que o lucro passível de distribuição era de R\$1.054.658,20, no ano-calendário de 2007, tendo sido distribuído o montante de R\$1.525.100,00, excedendo, portanto, em R\$470.441,80, o valor considerado isento. Assim, a referida parcela passou a constar como tributável.

Nenhuma alteração foi realizada na contabilidade, a ação se deu apenas no plano da eficácia, não atribuindo efeitos alteração de objeto social operada.

Sem razão, o defendente em seus argumentos.

Portanto, não prosperam as alegações da recorrente

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Fl. 26 do Acórdão n.º 2201-010.726 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.722987/2012-39