



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Recurso nº : 105-132490  
Matéria : IRPJ –Ex: 1997  
Recorrente : COMEL CONSTRUTORA MELO LTDA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 08 de dezembro de 2005.  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

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

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

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMEL CONSTRUTORA MELO LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR

Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

Recurso nº : 105-132490  
Recorrente : COMEL CONSTRUTORA MELO LTDA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

A empresa identificada acima apresentou Recurso Especial de Divergência, com base no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98), dentro do prazo de 15 dias previsto no art. 33 do mesmo Regimento.

A decisão da E. 5ª Câmara foi no sentido de que não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal a formalização da exigência em nome de sociedade extinta, sendo que a ementa ficou assim redigida:

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – Não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, a formalização da exigência em nome da sociedade extinta, ainda que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal seja atribuída ao sócio, nos termos do inciso VII, do artigo 134, do CTN. A partir de 01/01/1995, os prejuízos fiscais apurados pelo contribuinte poderão ser compensados nos períodos seguintes, obedecido o limite de 30%, calculado sobre o lucro líquido ajustado do período da compensação.

Sustentou a recorrente – que se qualifica como empresa extinta – que o lançamento é nulo porque a empresa indicada como sujeito passivo da obrigação tributária foi definitiva e regularmente liquidada e extinta antes da lavratura do auto de infração (fls. 47).



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

Como paradigma, apresentou o acórdão 103-16.214 que tem a seguinte ementa:

INTIMAÇÃO – Nula é a intimação quando dirigida a pessoa jurídica definitivamente liquidada, portanto quando não mais pertence ao mundo das relações jurídica. Nestes casos, deve ser intimada a sucessora ou sucessoras da pessoa jurídica extinta, como definidas pelo Código Tributário Nacional, ou as pessoas de que trata o Art. 134 do CTN, quando couber.

O I. Presidente a 5ª Câmara, por seu Despacho 105-134/2004 (fls. 125/126) analisou a admissibilidade do Recurso Especial e deu seguimento ao recurso.

A Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 133 e segs.) que podem ser assim resumidas:

- a) está em discussão apenas a matéria sobre a validade do lançamento em face de empresa pretensamente extinta e, por decorrência, de erro na identificação do sujeito passivo;
- b) não se caracterizou a divergência necessária ao exame do recurso especial, porque no acórdão paradigma foi tratada a nulidade da intimação, ao passo que no acórdão recorrido fala-se em nulidade do lançamento;
- c) entende que, se o processo está eivado de nulidade em face da extinção da recorrente, não urgia que atendesse à intimação que recebera; não há como se manifestar, pois 'finado' não tem meios de se manifestar;
- d) na verdade a empresa está viva; a Receita Federal não tem poderes para criar ou extinguir pessoas jurídicas; a Junta Comercial, órgão com tais poderes, exige normalmente certidões de quitação de dívidas com a Fazenda; é estranho que a empresa tenha conseguido baixa de seu CNPJ;



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

e) ainda que a empresa estivesse extinta perante a Receita Federal, poderá esta "reinstaurar" o CNPJ que veio a ser cancelado, para conferir a necessária identidade tributária ao ente civil a que urge lançar a respectiva incidência tributária; foi o que veio a ocorrer no caso vertente; "necessário, agora, que a unidade de origem da Receita Federal venha retificar os dados cadastrais no sistema, sobretudo quando se vê que há débitos em curso perante a Procuradoria da Fazenda Nacional".

É o Relatório.



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

## VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator.

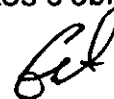
Conheço do Recurso porque estão presentes os pressupostos de admissibilidade. A divergência – ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional – está devidamente comprovada com o Acórdão 103-16214 (fls. 127/132) que entendeu que “tendo a sociedade sido distratada antes da formalização da exigência fiscal, a responsabilidade tributária já estaria definitivamente transferida para a empresa que houvera assumido seu acervo patrimonial”; ou seja, é exatamente o caso dos autos: distrato social anterior ao auto de infração. O fato de, na ementa, ter sido mencionado o termo “intimação” não afasta a similaridade com o caso em exame, tendo em vista que aquela intimação é do próprio auto de infração.

Na impugnação, foram juntados os documentos que comprovam a extinção da empresa autuada: o Distrato registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 16/09/1999 (fls. 48/49) e a Certidão de Baixa fornecida pela Secretaria da Receita Federal de 29/12/1998 (fl. 47).

O auto foi lavrado em 10/01/2001 (fl. 01), de modo que não há dúvida de que a empresa indicada como sujeito passivo do lançamento estava efetivamente liquidada e extinta naquele momento.

A jurisprudência administrativa é farta quando se trata de extinção da pessoa jurídica por incorporação, sendo que parte significativa de Acórdãos das Câmaras é no sentido de cancelar o lançamento por erro de identificação de sujeito passivo (Acórdãos 107-07484, 101-93686, 108-07664, 102-42484) e que recentemente esta Turma decidiu pela manutenção do lançamento (Acórdão CSRF/01-05.113).

Pela decisão desta 1ª Turma da CSRF, diante da incorporação societária, a empresa incorporadora assume todos os direitos e obrigações da empresa



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

incorporada de modo universal, e o lançamento contra a empresa extinta não o invalida porque foi garantido amplo direito de defesa à sucessora.

O caso dos autos, por um lado, é semelhante aos dos julgados mencionados pois em todos houve a extinção da pessoa jurídica que cometeu a falta, e, por outro lado, a situação é diferente pois houve a extinção da empresa por sua dissolução mediante distrato registrado e baixa perante a Receita Federal (e não por incorporação em outra).

Contudo, a diferença é mais gritante porque o sócio de uma pessoa jurídica não é automaticamente responsável por dívidas da empresa, tal como acontece na incorporação societária (art. 207 do RIR/99 e art. 227 da Lei 6404/76). Com efeito, a responsabilidade do sócio somente ocorre em caso de comprovação de **(a)** seu uso indevido com objetivo de esconder as atividades do sócio (art. 50 do Código Civil), **(b)** dissolução irregular da pessoa jurídica, ou **(c)** dissolução de sociedade que seja considerada de pessoas (art. 134, VII, do CTN). Na primeira situação, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica para aplicar o auto de infração na pessoa do sócio, verdadeiro interessado. E nas demais, por ausente a pessoa jurídica, o sócio torna-se responsável por força de lei.

O Código Civil estabelece que a existência legal da pessoa jurídica de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no registro de comércio (art. 45), ocasião em que adquire capacidade jurídica para figurar como sujeito de direitos e obrigações.

E estabelece também que a subsistência da pessoa jurídica segue apenas até sua liquidação:

“Art. 51 – Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

...



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

§ 3º - Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.”

Durante a liquidação, a representação da sociedade é atribuição do liquidante:

“Art. 1105 – 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 - ...”

A lei prevê ainda que, se houver alguma dívida não paga, o credor somente pode exigir dos sócios pagamento de seu crédito até o limite do valor por eles recebido em partilha:

“Art. 1110 – Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos.”

Este último dispositivo estabelece que a responsabilidade dos sócios está limitada ao capital social da empresa extinta, mesmo após seu desaparecimento do mundo jurídico. Isto é, se da sociedade liquidada os sócios recebem ativos, então apenas esses ativos responderão por dívidas da sociedade.

A corrente mais expressiva da doutrina entende que somente “se a liquidação não foi completa e regular a ponto de restar pendente uma ou mais obrigações, isto não é ato imputável à sociedade, mas aos sócios e ao liquidante, que responderão pessoalmente, pelos atos da liquidação irregularmente feita” (Manual de Direito Comercial, Fábio Ulhoa Coelho, pg. 179).



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

Assim, do ponto de vista civil, a pessoa jurídica existe apenas até sua liquidação, sendo que a partir de então respondem por suas dívidas o sócio até o montante recebido na partilha, e o liquidante por perdas e danos em face da liquidação irregular.

Fica evidente que, se é o sócio ou o liquidante que respondem por dívida da pessoa jurídica extinta, não é contra esta que as medidas de credores – inclusive a Fazenda Nacional – serão impetradas.

No tocante às normas previstas no Código Tributário Nacional, o art. 121 prevê genericamente que poderão constar do pólo passivo da relação jurídica tributária tanto o contribuinte quanto o responsável; e especificamente: que o **“sujeito passivo da obrigação é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo”**. Isso, desde logo, oferece suporte para afirmar que não é obrigatório constar na relação jurídica aquela pessoa que praticou o ato descrito como hipótese legal de incidência (fato gerador), e que deve ser identificado como sujeito passivo quem estiver obrigado ao pagamento.

Por outras palavras, somente deve constar da relação para exigência do tributo a pessoa que estiver obrigada ao pagamento, que pode ser o contribuinte ou o responsável.

Para o caso em exame, e em consonância com esse dispositivo, o art. 134, VII, dispõe:

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

...

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.”



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

Isto é, se a empresa que foi liquidada era uma sociedade de pessoas<sup>1</sup> (e isto deve estar devidamente demonstrado como pressuposto do lançamento), os responsáveis são os sócios, e, com base no art. 121, II, eles – e somente eles – devem constar na relação jurídica da exigência tributária.

De qualquer modo, não podia a autoridade administrativa formular o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, fazendo constar como sujeito passivo uma empresa extinta, já que a mesma subsistiu somente até o final da liquidação, data anterior ao lançamento. A partir de então, não possuía personalidade jurídica e não poderia figurar como sujeito passivo de relação jurídico-tributária.

Mesmo que o disposto no art. 1110 estabeleça acerca da exigência – o que poderia levar à suposição de que apenas a execução seria em nome dos sócios – deve-se indicar desde logo quem ocupa o posto de sujeito passivo da obrigação tributária, assim como o sujeito ativo e o objeto da obrigação. Veja o que diz Paulo de Barros Carvalho:<sup>2</sup>

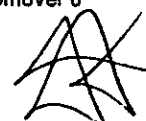
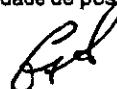
*“Para externar a pretensão do sujeito ativo e a necessidade de satisfação da dívida, por parte do sujeito passivo, é que adquire sentido a lavratura do ato de lançamento tributário. Nesse mister, não bastaria consignar o motivo da prática do ato, mas expressar, com decisão e segurança, o conteúdo da exigência que, especificamente, o devedor haverá de cumprir. Ora, a esta última indicação se prende o requisito fundamental que consiste em identificar o sujeito passivo da relação jurídico tributária, com o propósito de tornar possível a pretensão do crédito devidamente formalizado.”*

Evidentemente, o distrato da sociedade não se assemelha à situação de incorporação de sociedades, pois enquanto nesta hipótese existe a responsabilidade automática por sucessão nos termos do art. 133 do CTN, na dissolução existem

---

<sup>1</sup> As empresas constituídas sob forma de Limitada são, regra geral, consideradas como *sociedade de pessoas*, já que de seu contrato social constam normas acerca do ingresso de herdeiros no caso de falecimento dos sócios e de autorização para novo sócio. Portanto, se o fiscal demonstrasse que a empresa extinta correspondia a uma sociedade de pessoas, poderia promover o lançamento contra os seus antigos sócios.

<sup>2</sup> Curso de Direito Tributário, capit XII6.d:



Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

requisitos legais que devem ser explorados para formular o lançamento, a saber: se foi regular a liquidação, se os ativos recebidos cobrem o valor exigido, e se tratava-se de sociedade de pessoas.

Desse modo, vejo como nulo o lançamento formalizado contra uma pessoa jurídica extinta por dissolução total com distrato devidamente registrado e seu CNPJ encerrado antes do lançamento, pois com isso se afronta o disposto no art. 121 do CTN, principalmente em situação em que não há sucessão automática por terceiro (sócio, administrador, liquidante, etc.).

Enfim, após devidamente comprovada a existência dos requisitos – do Código Tributário Nacional ou do Código Civil – a formalização do lançamento contra os sócios conferiria a eles não só a possibilidade de defender seus interesses com argumentos desde sobre a suposta falta cometida pela empresa até que sua empresa não era daquelas consideradas como de pessoas. Desse modo, estariam assegurados, desde o processo administrativo, os direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Alias, na forma como promovido nos autos, é possível que o sócio que não o liquidante e que não se defendeu administrativamente seja chamado a efetuar o pagamento da exigência com seu patrimônio pessoal.

Quanto ao argumento da Procuradoria de que a empresa não deveria se defender, é de certo modo correto. A empresa estava extinta e não havia como se defender, pois nem sequer possui representante legal. Mas também é correto que, como estava extinta, o lançamento não poderia ser contra ela.

Não acatar as manifestações de defesa dos autos corresponderia tolher o direito de defesa insculpido na Carta Magna, ainda mais quando, atendendo à lei de regência, no distrato social previu-se que o Sr. Raimundo Nonato de Melo ficaria como liquidante da empresa. E foi ele quem constituiu procurador para a defesa administrativa, fazendo a observação de que a empresa não existe mais.

Processo nº : 10680.000365/2001-75  
Acórdão nº : CSRF/01-05.352

Quanto à alegação de falta de certidões negativas – que sequer foi mencionada no Termo de Verificação – e que o CNPJ deveria ser "restituído" de ofício para conferir a necessária identidade tributária, não fazem nada mais do que evidenciar o erro cometido pelo agente fiscal. Tanto um motivo quanto outro deveriam, se tivesse razão o Sr. Procurador, estar devidamente descritos na peça vestibular para que houvesse possibilidade de ser aberta a discussão a esse respeito. Não se pode admitir a inclusão, neste momento e nem em outro após a intimação do lançamento, de novos fundamentos para o auto de infração.

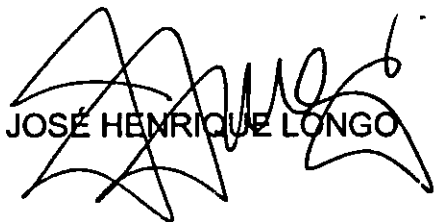
Este E. Conselho de Contribuintes já se manifestou nesse sentido:

IRF - LANÇAMENTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Configura-se se a empresa autuada já estava extinta à época do fato apontado como gerador da obrigação tributária, como o comprovam a anterior baixa no CGC e os termos de acordo homologado por Juiz do Trabalho. (Acórdão 106-11491)

LANÇAMENTO – FORMALIZAÇÃO CONTRA EMPRESA EXTINTA – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – A extinção da pessoa jurídica, por qualquer forma que seja (incorporação, cisão ou distrato, para exemplificar) e o cancelamento de sua inscrição no CNPJ tornam inábil lançamento sobrevivendo a tal ato por evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária dada como ocorrida. Publicado no D.O.U. nº 129 de 07/07/05. (Acórdão 103-21959)

Em face do exposto, considerando o erro na identificação do sujeito passivo, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2005.

  
JOSE HENRIQUE LONGO 