



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.019859/2007-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.709 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2021  
**Recorrente** EDILSON FERREIRA DE SOUZA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PESSOA JURÍDICA EXTINTA SUJEIÇÃO PASSIVA NÃO CONFIGURAÇÃO

Necessidade de comprovação de conduta ilícita por parte da pessoa que será responsabilizada pelo crédito tributário. Ausência de provas de que houve destinação irregular do patrimônio da empresa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA INDEVIDA.

Não se mantém a responsabilidade solidária quando nem o auto de infração nem o Termo de Verificação Fiscal descrevem suficientemente a base legal e a hipótese fática que fundamentam a autuação. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). Para aplicação do inciso II deve haver indicação no auto de infração de tal expressa previsão legal, de modo que a menção isolada ao artigo 124 do CTN não permite implicar responsabilidade. Já no caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência, cada uma em nome próprio. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Não havendo prova de que atuou em nome ou em benefício próprio, não se verifica na atuação do procurador o interesse comum que autoriza sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento, e por declarar a nulidade do termo de sujeição passiva. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

### PROCEDIMENTO FISCAL

Contra o sujeito passivo acima identificado foram lavrados, em 06/12/2007, os autos de infração de fls. 05/34, para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2003.

O crédito tributário do presente processo, no valor total de R\$ 2.824.048,73, inclusos multa e juros de mora (fls. 04), encontra-se discriminado a seguir.

| Crédito Tributário do Processo (R\$) |                      |              |               |                    |              |
|--------------------------------------|----------------------|--------------|---------------|--------------------|--------------|
| Fls.                                 | Imposto/Contribuição | Principal    | Juros de Mora | Multa Proporcional | Total        |
| 05/13                                | IRPJ                 | 756.084,27   | 479.215,20    | 567.063,18         | 1.802.362,65 |
| 14/20                                | PIS                  | 50.989,26    | 33.336,97     | 38.241,89          | 122.568,12   |
| 21/28                                | Cofins               | 92.707,82    | 60.612,78     | 69.530,82          | 222.851,42   |
| 29/34                                | CSLL                 | 283.700,14   | 179.791,30    | 212.775,10         | 676.266,54   |
| CONSOLIDADO                          |                      | 1.183.481,49 | 752.956,25    | 887.610,99         | 2.824.048,73 |

As seguintes infrações deram causa aos lançamentos de IRPJ e CSLL:

- "Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários" e
- "Valor correspondente ao lucro operacional não declarado pelo lucro real e apurado pela fiscalização"(fls. 07/08 e 31).

Já os lançamentos de PIS e Cofins decorreram apenas da primeira infração: "Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários" (fls. 15 c 23).

Às fls. 35/36, consta termo identificando Edvaldo Peneira de Souza como sujeito passivo solidário.

Analisando-se o **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 37/42) e demais documentos acostados aos autos durante o procedimento fiscal, constata-se que:

- em 17/10/2006, iniciou-se a fiscalização da sociedade empresária COMPARE COMERCIO DE METAIS RECICLAVEIS LTDA (fls. 50/51), cuja inscrição no CNPJ está baixada desde 06/04/2006 (fls. 82);
- os dois únicos sócios à época da dissolução da sociedade, Edilson Peneira de Souza e Edvaldo Ferreira de Souza, são os sujeitos passivos solidários dos autos de infração ora analisados;
- o procedimento fiscal teve por objeto os anos-calendários de 2002 e 2003, tendo sido formalizado processo distinto para exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2002 (nº10680.004654/2007-39);

- tendo sido constatado pela fiscalização que a pessoa jurídica auferiu, no ano-calendário de 2002, receita bruta em valor superior ao limite permitido para sua permanência como optante do Simples, foi formalizada representação para fins de exclusão da pessoa jurídica do Simples (processo nº 10680.004661/2007-31). A exclusão foi declarada pelo Ato Declaratório Executivo DILF/BHE nº 046, de 23 de maio de 2007, com efeitos a partir de 01/01/2003 (fls. 245/251);

- com base em dados obtidos a partir do Livro Diário e dos extratos bancários apresentados pela pessoa jurídica (fls. 84/198), a fiscalização elaborou o demonstrativo de fls. 202/212, relativamente ao ano de 2003, e intimou-a (fls. 200/201) a justificar a diferença apurada entre o valor que escriturou como Receita Bruta da Venda de Mercadorias e Serviços (R\$ 405.259,50) e o valor creditado em suas contas bancárias (R\$ 3.973.659,85), já descontados os créditos decorrentes de transferência de outras contas • próprias;

- em sua declaração relativa ao ano-calendário de 2003, a empresa informou, receita bruta anual no valor de R\$ 405.259,50 (fls. 44);

- a empresa apresentou resposta às fls. 215, anexando as planilhas de fls. 216/228, segundo as quais os depósitos bancários objeto da intimação teriam as seguintes origens: a) saldo inicial de caixa e b) empréstimos obtidos junto ao Banco Real, Unibanco e - a fiscalização considerou comprovada a origem daqueles créditos tidos como decorrentes dos empréstimos, mas não a daqueles valores creditados que, segundo a empresa, seriam provenientes dos saldos iniciais mensais de caixa, ao fundamento de que:

da fiscalização foi feita com base nos extratos bancários da empresa e não com base na conta caixa, além disso, este saldo, evidentemente, não consta da relação de depósitos que constituíram a soma dos valores depositados na conta corrente da empresa em 2003. Assim não há nenhum fundamento em se excluir o saldo inicial da conta cabra da receita omitida, que foi obtida através da soma dos créditos constantes dos extratos bancários.

- em demonstrativo de fls. 44, a fiscalização indica, mensalmente, o valor creditado nas contas da empresa, do qual são deduzidos o valor referente à receita informada na declaração anual, bem como o valor dos empréstimos obtidos, tendo como resultado o valor mensal da receita omitida. No ano de 2003, a receita omitida perfaz o montante de R\$ 3.090.262,59;

- por ter sido excluída do Simples, a empresa foi duas vezes intimada a apurar o seu lucro real trimestral relativo ao ano-calendário de 2003 (fls. 252/253 e 257/258).

Tendo sido descumprido o exigido, com base nos livros da empresa, no seu plano de contas e também no seu balanço patrimonial constante do livro diário (fls. 54/58), a fiscalização procedeu à apuração do lucro real trimestral da empresa através da elaboração dos balanços trimestrais (fls. 45/49);

- o presente processo foi formalizado "para a cobrança da receita omitida • (IREJ e reflexos) e também do IRPJ e da CSLL apurados de acordo com a receita contabilizada nos livros da empresa e não pagos nem declarados";

- formalizou-se ainda o processo de ir 10680.019860/2007-43 "para a cobrança do PIS e da Cofins também incidentes sobre a receita contabilizada nos livros da empresa e não pagos nem declarados";

- a fiscalização considerou irregular a dissolução da pessoa jurídica, pois obrigações de sua responsabilidade, enquanto em atividade, foram excluídas do conhecimento do fisco, o que, conforme consignado às fls. 41, "implica a substituição da sujeição passiva da pessoa jurídica para os seus administradores". Foram citados os arts. 124 do CTN e 207, V, do RIR/99 (fl. 35 e 40).

### **IMPUGNAÇÃO**

Em 11/12/2007, os dois sujeitos passivos foram pessoalmente cientificados do lançamento, sendo que, em 10/01/2008, estes apresentaram, conjuntamente, quatro peças impugnatórias distintas, sendo uma para cada auto de infração, embora todas com a mesma fundamentação (fls. 284/305, 317/338, 352/373 e 385/406). O teor das referidas peças pode ser assim sintetizado:

#### **Nulidade - Ilegitimidade Passiva**

- a inclusão e a responsabilização pessoal dos sócios somente se verificam quando da dissolução irregular da sociedade ou quando do abuso dos poderes de gerência que lhes são conferidos;

- "segundo conclusão do i. Fiscal este presumiu a má-fé quando do encerramento da empresa ao detectar possível débito tributário remanescente";

- ao requerer o encerramento da empresa os impugnantes sequer tinham idéia da existência paralela de movimentação financeira em nome daquela;

- as contas bancárias foram abertas e movimentadas por terceiro sócio que integrava o quadro da empresa — o único com poder de gerência durante o período verificado;

- não procede a justificativa de encerramento irregular da sociedade, uma vez que todo o procedimento de encerramento e trâmites administrativos para tanto foram fielmente seguidos;

- o sócio só pode ser responsabilizado pelos débitos da empresa, pessoalmente, nos termos do art. 135 do CTN, quando agir com excessos de poderes ou de maneira fraudulenta;

- o sócio-administrador da empresa na maior parte do período autuado era o Sr. Ricardo Antunes Pinto, que se retirou da sociedade em 01 de setembro de 2003 (terceira alteração contratual - fls. 277/279);

- "tendo em vista que, na data em que ocorreram os fatos geradores da obrigação tributária que ora se exige os impugnantes figuravam na empresa autuada como sócios minoritários e não possuíam qualquer poder de gerência junto à mesma, nenhum ato que venham a ter praticado poderá tê-los comprometido pessoalmente como responsáveis por algum eventual débito fiscal da mesma";

- a personalidade jurídica somente pode ser desconsiderada em circunstâncias excepcionabilíssimas que se subsumem nos conceitos genéricos de fraude e má-fé, sendo que no caso não restou comprovada nenhuma atitude desta natureza;

- se houve atuação fraudulenta, esta deve ser atribuída exclusivamente ao citado sócio-gerente, porque todas as contas apuradas em nome da empresa Compare e utilizadas como subsídios para a presente autuação foram abertas e movimentadas exclusivamente pelo Sr. Ricardo Antunes, tendo sido a maioria aberta sem o conhecimento dos impugnantes;

- os impugnantes encaminharam ofícios às instituições financeiras, solicitando cópia dos cheques emitidos, com vistas a demonstrar que o sócio-gerente assinava sozinho pela empresa, movimentando as contas bancárias para atender objetivos pessoais;

- o Sr. Ricardo Antunes Pinto, imediatamente antes de se retirar da sociedade e sem conhecimento de seus sócios, cuidou de estabelecer uma empresa em seu nome, no mesmo ramo da empresa dos impugnantes;

- entendendo a fiscalização pela ocorrência de qualquer omissão ou abuso na administração da empresa, a apuração desta deve se voltar exclusivamente contra o sócio-gerente e não contra os impugnantes;
- os impugnantes não podem responder solidariamente por débitos tributários da sociedade, uma vez que não foi comprovado nenhum abuso ou infração na administração por estes conduzida.
- o processo é nulo, em razão da ilegitimidade passiva dos impugnantes.

### **Arbitramento Decorrente de Mera Análise de Extratos Bancários**

- toda a documentação solicitada pelo fisco durante o Procedimento de Verificação Fiscal foi pontualmente e integralmente apresentada, o que demonstra ser injustificável o arbitramento procedido exclusivamente com base em movimentações de contas bancárias abertas em nome da empresa, das quais os sócios impugnantes sequer tiveram ciência.

### **Nulidade do Arbitramento Efetuado**

- "no caso em exame, conforme relatado no auto de infração, o arbitramento levou em conta pura e simplesmente os totais mensais de depósitos bancários realizados nas contas da empresa e os créditos nestas encontrados";
- "a soma da movimentação registrada nas contas bancárias da empresa impugnante foi considerada receita omitida tendo sido utilizada para a incidência das alíquotas respectivas as exações em comento";
- os depósitos bancários não podem ser considerados como base de cálculo apta ao lançamento por arbitramento no caso de omissão de receitas, sendo citados os art. 535 do R1R199, art. 27 da Lei 9.430, de 1996, e arts. 15 e 16 da Lei 9.249, de 1995;
- não cabe alegar "que o artigo em referência não é aplicável sob o argumento de que a receita bruta era conhecida, posto que configura flagrante arbitrariedade do Fisco considerar os depósitos bancários como aludida receita";
- sendo apenas uma forma de apuração de lucro, e não uma penalidade, não pode o fisco, discricionariamente, proceder ao arbitramento, sem buscar, através da análise de outros dados contábeis, o real valor da receita bruta apurada;
- sem a existência de um acréscimo patrimonial efetivo não há fato gerador do IRPJ;
- tendo sido apresentada a escrituração contábil da empresa, e deixando o fisco de apreciar inúmeros fatores que alteram a suposta base de cálculo de que se valeu para autuação, qual seja, movimentações bancárias em nome da empresa, não pode prosperar a presente autuação.

### **Abusividade da Multa Aplicada**

- a pretendida penalidade configura afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em âmbito tributário e, além de ter caráter confiscatório, atropela a garantia ao direito de propriedade insculpido na constituição;
- caso não se entenda pela desconstituição da multa em tela, requer-se seja esta reduzida em 50% (cinquenta por cento), como prevê o auto de infração.

### **Inaplicabilidade da Taxa Selic para Atualização dos Valores**

- a taxa Selic não é índice juridicamente válido para ser aplicado a título de juros moratórios, uma vez que possui indisfarçável natureza financeira, destinado à realização de operações de captação de recursos no mercado financeiro e remuneração do capital.

**Do Pedido**

- seja acolhida a defesa, declarando-se:
  - a ilegitimidade passiva dos impugnantes;
  - a decadência relativamente às competências anteriores a 23/04/2002;
  - a ilegalidade do arbitramento efetuado na medida em que a fiscalização utilizou base de cálculo não prevista em lei (movimentações bancárias);
  - o caráter confiscatário da multa aplicada, ou subsidiariamente, seja esta reduzida a patamares condizentes com a suposta infração cometida;
  - a abusividade da utilização da taxa Selic, determinando-se a aplicação de juros moratórios de 1% a.m. sobre o valor supostamente devido.
- protesta pela produção de prova pericial, indicando assistente técnico e IIP quesitos.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

**RESPONSABILIDADE.**

A obrigação da pessoa jurídica contribuinte independe da obrigação do sócio-administrador resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Respondem pelo imposto devido pela pessoa jurídica extinta os sócios com poderes de administração que procederem à dissolução irregular daquela.

**PEDIDO DE PERICIA.**

Indefere-se o pedido de diligência considerado prescindível.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Tratando-se de lançamento de ofício, aplica-se multa de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente.

**JUROS DE MORA.**

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidem juros de

moras calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS, COFINS E CSLL

O decidido para o lançamento de 1RPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator *ad hoc*.

O Voto está sendo formalizando em Acórdão em que era Relatora a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

O voto representa o inteiro teor do que foi lido pelo relator original e votado na sessão.

#### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

#### **Fatos**

Em 17/10/2006, iniciou-se a fiscalização da sociedade empresária COMPARE COMERCIO DE METAIS RECICLÁVEIS LTDA, cuja inscrição no CNPJ foi baixada em 06/04/2006.

Os dois únicos sócios à época da dissolução da sociedade, Edilson Peneira de Souza e Edvaldo Ferreira de Souza, são os sujeitos passivos solidários dos autos de infração ora analisados.

O procedimento fiscal teve por objeto os anos-calendários de 2002 e 2003, tendo sido formalizado processo distinto para exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2002 (PAF nº 10680.004654/2007-39).

Tendo sido constatado pela fiscalização que a pessoa jurídica auferiu, no ano-calendário de 2002, receita bruta em valor superior ao limite permitido para sua permanência como optante do Simples, foi formalizada representação para fins de exclusão da pessoa jurídica do Simples.

A exclusão foi declarada pelo Ato Declaratório Executivo DILF/BHE nº 046, de 23 de maio de 2007, com efeitos a partir de 01/01/2003 - PAF nº 10680.004661/2007-31.

Como resultado da fiscalização apuraram-se as seguintes infrações que deram causa aos lançamentos de IRPJ e CSLL:

a) Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários e

b) Valor correspondente ao lucro operacional não declarado pelo lucro real e apurado pela fiscalização.

Já os lançamentos de PIS e Cofins decorreram apenas da primeira infração: "Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários".

O crédito tributário do presente processo, no valor total de R\$ 2.824.048,73, inclusos multa e juros de mora (fls. 04), encontra-se discriminado a seguir.

| Crédito Tributário do Processo (R\$) |                      |                     |                   |                    |                     |
|--------------------------------------|----------------------|---------------------|-------------------|--------------------|---------------------|
| Fls.                                 | Imposto/Contribuição | Principal           | Juros de Mora     | Multa Proporcional | Total               |
| 05/13                                | IRPJ                 | 756.084,27          | 479.215,20        | 567.063,18         | 1.802.362,65        |
| 14/20                                | PIS                  | 50.989,26           | 33.336,97         | 38.241,89          | 122.568,12          |
| 21/28                                | Cofins               | 92.707,82           | 60.612,78         | 69.530,82          | 222.851,42          |
| 29/34                                | CSLL                 | 283.700,14          | 179.791,30        | 212.775,10         | 676.266,54          |
| <b>CONSOLIDADO</b>                   |                      | <b>1.183.481,49</b> | <b>752.956,25</b> | <b>887.610,99</b>  | <b>2.824.048,73</b> |

Formalizou-se, ainda, outro processo de no. 10680.019860/2007-43 "para a cobrança do PIS e da Cofins também incidentes sobre a receita contabilizada nos livros da empresa e não pagos nem declarados";

A fiscalização considerou irregular a dissolução da pessoa jurídica, pois obrigações de sua responsabilidade, enquanto em atividade, foram excluídas do conhecimento do fisco, o que, conforme consignado às fls. 41, "*implica a substituição da sujeição passiva da pessoa jurídica para os seus administradores*". Foram citados os arts. 124 do CTN e 207, V, do RIR/99.

\*\*\*

### **Resumo dos Processos**

1. **Exclusão do Simples** PAF nº 10680.004661/2007-31 – Não achei no Comprot e nem CARF
2. **AC 2002-** PAF nº 10680.004654/2007-39 – decisão favorável a empresa no CSRF
3. **AC 2003 (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins) - PAF nº 10680.019859/2007-19 (ora analisado)**
4. **Pis/Cofins** PAF 10680.019860/2007-43 (Análise de RESP CSRF, mas não tem acórdão da Turma ordinária no sistema)

\*\*\*

O recorrente suscita preliminar de nulidade do auto de infração por ilegitimidade passiva. Contudo, também, impugna o lançamento quanto ao lançamento do tributo propriamente dito.

## Preliminar

### Ilegitimidade Passiva dos Recorrentes

A inclusão e responsabilização pessoal dos sócios somente se dá quando da dissolução irregular da sociedade ou quando do abuso dos poderes de gerência que lhes são conferidos. Entretanto, alega a Recorrente que, no presente caso, não foi registrada nenhuma das referidas hipóteses.

Ressalta que a presente sociedade foi regularmente dissolvida, tendo sido seu cadastro baixado na Junta Comercial e todo o rito para dissolução fielmente seguido pelos Recorrentes.

O Fiscal presumiu a má-fé quando do encerramento da empresa ao detectar possível débito tributário remanescente. No entanto, imperioso destacar que, ao requerer o encerramento da empresa, os Recorrentes sequer tinham idéia da existência paralela de movimentação financeira em nome da mesma.

Assim, a suposta omissão de receitas apontada quando da autuação jamais poderia ter sido verificada pelos Recorrentes, posto que estes desconheciam a existência das contas bancárias apresentadas.

Isto porque, estas teriam sido abertas e movimentadas por terceiro sócio que integrava o quadro da empresa, vale dizer o único com poder de gerência durante o período verificado.

\*\*\*

Em relação a sujeição passiva, o Termo de Verificação Fiscal (e-fls 42 e segs), assim se posiciona:

Como já foi mencionado neste Termo, em atendimento ao Termo de Início a Compare apresentou o Distrato Social da empresa, datado de 31/12/05 fls.( g ) e a Certidão de Baixa de Inscrição no CNPJ, datada de 06/04/2006 fls.( g 2 e g 3 ).

A dissolução da sociedade constitui um conjunto de atos visando à extinção da pessoa jurídica. Finalizada a dissolução, entra-se na fase de liquidação, em que são levantados os valores que compõem o patrimônio da sociedade — ativo e passivo. Segue-se o pagamento das dívidas, finalizando o procedimento com a partilha do resultado líquido final, que, se for positivo, será distribuído entre os sócios.

Para os efeitos tributários, entretanto, para que a dissolução da pessoa jurídica seja considerada regular, não basta o atendimento dos ritos formais para a sua baixa no registro comercial e nos cadastros fiscais. É requisito legal para este procedimento, conforme previsto nos arts. 1.102 e 1.109 da Lei nº 10.406/02 (Novo Código Civil), a quitação de todas as suas obrigações, o que inclui obviamente as de natureza fiscal.

Assim sendo, não há como considerar regular a extinção de pessoa jurídica que tenha excluído do conhecimento do Fisco obrigações de sua responsabilidade enquanto em atividade. Tanto é que a baixa no cadastro do CNPJ fls.( g Z ) é aceita condicionalmente pela SRF, com ressalva do direito à exigência de créditos tributários que venham a ser levantados posteriormente.

A situação de irregularidade na dissolução de sociedades é muito presente entre as pequenas e médias empresas, em que os seus sócios, não alcançando sucesso no empreendimento, extinguem-na informalmente com a liquidação do patrimônio e a divisão dos haveres entre si, situação esta caracterizadora de uma dissolução de fato e, portanto, irregular, pelo desprezo aos requisitos legais supracitados, enquadrando-se,

por via de consequência, no disposto no art. 207, inciso V do Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99), que considera extinta irregularmente a pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à sua liquidação.

A dissolução irregular de pessoa jurídica implica a substituição da sujeição passiva da PJ por seus administradores, conforme diz o parágrafo único, inciso II do art. 207 (mencionado no parágrafo anterior) do RIR/99. Assim sendo, os sócios respondem pessoal, ilimitadamente e solidariamente pela dívida resultante do ato praticado com infração à lei. Por esta razão o auto de infração foi feito em nome de um dos sócios (Edilson Ferreira de Souza) e foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária fls.( 3 ) de modo a responsabilizar também o outro sócio (Edvaldo Ferreira de Souza).

Verifica-se que o fundamento para a colocação dos sócios no pólo passivo foi o art. 124 do CTN e a alegação de que houve dissolução irregular da empresa.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Não obstante, com a devida vênia, o meu convencimento é de que não restou tipificado na espécie a hipótese vislumbrada pelo fisco no artigo 124 do CTN ou mesmo a dissolução irregular na sociedade.

Quanto ao artigo 124, conforme vimos, trata-se de solidariedade que pode atingir seja o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) seja o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (inciso I) ou da designação expressa em lei (conforme prevê didaticamente, e de certa forma com redundância, o inciso II).

Sobre o inciso I do artigo 124, existe um certo consenso de que o "interesse comum" referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico.

Assim, para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponible, ou seja, quando participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, seja indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Ressalte-se que não há no TVF menção a qualquer fato que indique razão para a conclusão de que houve "interesse comum" das apontadas no caso em questão. Neste sentido, resta claro que a base legal da responsabilização, na hipótese em discussão, não seria o artigo 124, I, do CTN tal como indicado no TVF. Dito de outra forma, não havendo nos autos qualquer prova, não se verifica o interesse comum que autoriza sua responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, I do CTN.

Ademais, não obstante o fiscal autuante ter mencionado ser caso de dissolução irregular, fato é que a dissolução foi formalizada de acordo com a legislação vigente e sem qualquer fundamentação suficiente a permitir identificar qual seria a “irregularidade” mencionada.

Obviamente, a acusação fiscal de que houve uma “dissolução irregular” deve querer significar que houve uma “destinação irregular dos bens da empresa no encerramento das atividades”. Afinal, se não for assim, o fato não se subsume à norma e o recurso voluntário seria procedente.

Porém, se o Fisco entende que houve uma “destinação irregular dos bens da empresa no encerramento das atividades” ele precisa apresentar as provas da destinação irregular. Caso contrário, ele estará presumindo a destinação irregular apenas porque a empresa encerrou suas atividades e tem dívidas fiscais.

Para provar a destinação irregular, o Fisco precisa demonstrar alguns pontos:

1º) que a empresa tinha recursos suficientes para quitar a dívida tributária no momento da extinção; 2º) que a ordem dos credores foi violada; 3º) que os agentes conheciam a dívida tributária.

Mas, no presente caso, apenas parte dos elementos configuradores da destinação irregular estão demonstrados.

Conforme relatório, não é apresentada qualquer prova de que a empresa tinha recursos no montante do débito tributário, no encerramento de suas atividades. Assim, não é possível aplicar a responsabilização, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. De fato, se a empresa não tinha os recursos quando encerrou suas atividades, buscar no patrimônio do sócio mais do que sua ação poderia prejudicar ao Fisco corresponde a enriquecimento ilícito.

A única informação material sobre valores existentes no encerramento é que os dois responsabilizados receberam R\$ 10.000,00 de devolução de capital. Isso permite admitir que houve violação da ordem dos credores, neste montante. No entanto, a empresa é acusada de uma omissão da ordem de R\$ 3.640.228,74, o que mostra a desproporção entre a eventual culpa dos sócios e a imputação feita pelo Fisco.

Porém, para admitir que houve destinação irregular, ainda é preciso demonstrar que os agentes conheciam a existência da dívida. Mas, se constata que a dívida foi apurada apenas em 2007, por procedimento de ofício, e que ela decorre de depósitos não comprovados, não tendo sido aplicada a multa qualificada. Assim, não se trata de dívida declarada e não se trata de sonegação. Portanto, não se pode afirmar que os responsabilizados conhecessem tal dívida. Apenas se pode supor que, pela condição de sócios-gerentes, eles a conhecessem.

Porém, a dívida é de 2003 e o antigo sócio-gerente administrou a firma durante 2002, só se retirou da sociedade no fim de 2003. Nessa situação, o mais provável é que os valores apurados correspondessem a sonegação feita pelo antigo sócio gerente ou mesmo que os novos sócios tenham sido colocados para proteger a retirada do antigo sócio. De qualquer modo, a presunção de que os responsabilizados conheceriam a existência de tal dívida fica bastante fraca, no caso em concreto.

Assim, com base em tão fraca presunção, é pouco razoável pretender responsabilizar os sócios que extinguiram a empresa em 2005/2006. Além disso, no caso, a empresa foi encerrada regularmente e o Fisco foi informado disto. O que aponta para a boa fé desses sócios.

Por estas razões, não há como aplicar a responsabilização prevista no art. 124 aos sócios Edílson Ferreira de Souza e Edvaldo Ferreira de Souza. Deste modo, como a empresa estava baixada, não há pólo passivo. Portanto, o lançamento não poderia ter sido efetuado.

Vale transcrever fundamentação do voto condutor da decisão da Camara Superior de Recursos Fiscais no âmbito do PAF 10680.004654/2007-39 – Ac 2002, qual seja Ac. CARF 1101000.896, vejamos:

Depreende-se dos autos que a autuação se refere ao ano calendário de 2002 e aponta omissão de receita apurada com base em depósitos bancários não justificados. Ainda consta a informação de que o único sócioadministrador da empresa na integralidade do período autuado era o ex-sócio Sr. Ricardo Antunes Pinto, que se retirou da sociedade em setembro de 2003, e que Edílson Ferreira de Souza e Edvaldo Ferreira de Souza entraram para a sociedade em julho de 2002. Também consta que o distrato social foi feito em dezembro de 2005 e a baixa no CNPJ em abril de 2006.

O auto de infração foi lavrado em abril de 2007, em nome do sócio Edílson Ferreira de Souza, e se refere a créditos não comprovados no montante de R\$ 3.640.228,74, sendo lavrado termo de sujeição passiva solidária para Edvaldo Ferreira de Souza. **O fundamento para a colocação dos sócios no pólo passivo foi o art. 135 do CTN e a alegação de que houve dissolução irregular. A multa aplicada foi de 75%.**

O contribuinte impugna o lançamento questionando a aplicação do art. 135 do CTN ao caso. Dessarte, para análise do litígio, cabe verificar se o dispositivo é ou não aplicável ao caso. O texto é o seguinte:

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:

- I as pessoas referidas no artigo anterior;
- II os mandatários, prepostos e empregados;
- III os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se percebe, é preciso uma análise construtiva para dar significado à regra, já que seu texto não permite uma compreensão imediata. Assim, antes de se falar se cabe ou não a aplicação do artigo ao caso concreto, é preciso construir e enunciar com clareza a hipótese legal da regra veiculada pelo artigo.

Para tanto, dois pontos de partida são adotados: 1º) a regra visa claramente proteger o Fisco do inadimplemento, por parte da empresa (isso decorre da interpretação sistemática do CTN, em especial dos artigos do capítulo V); 2º) tal proteção deve se dar dentro de limites razoáveis.

Então, se a finalidade da regra é a de garantir o adimplemento, parece razoável que ela incida quando ocorre o inadimplemento absoluto. Afinal, se a regra pretende evitar que o Fisco seja prejudicado, não parece necessário que ela incida enquanto a devedora ainda pode satisfazer o débito com seus bens. Portanto, necessariamente, um dos elementos da hipótese de incidência é a impossibilidade de cobrar da empresa o débito tributário. Isso torna subsidiária a responsabilidade do agente.

Outro elemento bastante evidente é a necessidade de alguma conduta ilícita por parte da pessoa que vai ser responsabilizada. Inclusive o art. 135 é expresso em exigir que o responsabilizado tenha agido com infração de lei.

Obviamente existem diversas possibilidades das pessoas apontadas nos incisos agirem com infração de lei. Mas, considerando que a finalidade da regra é proteger o Fisco do inadimplemento absoluto de débito tributário, é razoável que a conduta considerada deva ter a ver com o prejuízo que o Fisco teria por não poder buscar a satisfação de seus créditos na empresa.

Com base nesta interpretação, uma das condutas que estaria alcançada pelo dispositivo seria a atuação para que a empresa sonegasse tributos. Assim, a responsabilização ocorreria quando o débito tributário decorresse de sonegação, com participação do agente, e desde que não fosse possível cobrar da empresa. Nesse caso, como o ato do agente se conecta com a sonegação, ele responde pela sonegação com a qual esteve envolvido e no montante da sonegação.

Outra conduta alcançada pelo artigo seria a destinação irregular de patrimônio de empresa devedora do Fisco. Nesses termos, a responsabilidade decorre, não de sonegação, mas de dissipação do patrimônio da devedora sem observar as regras legais de privilégio de crédito. Assim, a responsabilidade ocorreria quando houvesse destinação irregular, com participação do agente, sendo a empresa devedora do Fisco (de débitos conhecidos ou não), e desde que não fosse possível cobrar da empresa. Nesse caso, como o ato do agente se conecta com a destinação irregular, ele responde pela destinação e no montante do que destinou irregularmente.

Conhecido o conteúdo normativo, resta voltar ao caso concreto e verificar se a acusação foi correta.

Obviamente, a acusação fiscal de que houve uma “dissolução irregular” deve querer significar que houve uma “destinação irregular dos bens da empresa no encerramento das atividades”. Afinal, se não for assim, o fato não se subsume à norma e o recurso voluntário seria procedente.

Porém, se o Fisco entende que houve uma “destinação irregular dos bens da empresa no encerramento das atividades” ele precisa apresentar as provas da destinação irregular. Caso contrário, ele estará presumindo a destinação irregular apenas porque a empresa encerrou suas atividades e tem dívidas fiscais.

Para provar a destinação irregular, o Fisco precisa demonstrar alguns pontos:

1º) que a empresa tinha recursos suficientes para quitar a dívida tributária no momento da extinção; 2º) que a ordem dos credores foi violada; 3º) que os agentes conheciam a dívida tributária.

Mas, no presente caso, apenas parte dos elementos configuradores da destinação irregular estão demonstrados.

Conforme relatório, não é apresentada qualquer prova de que a empresa tinha recursos no montante do débito tributário, no encerramento de suas atividades. Assim, não é possível aplicar a responsabilização, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. De fato, se a empresa não tinha os recursos quando encerrou suas atividades, buscar no patrimônio do sócio mais do que sua ação poderia prejudicar ao Fisco corresponde a enriquecimento ilícito.

A única informação material sobre valores existentes no encerramento é que os dois responsabilizados receberam R\$ 10.000,00 de devolução de capital. Isso permite admitir que houve violação da ordem dos credores, neste montante. No entanto, a empresa é acusada de uma omissão da ordem de R\$ 3.640.228,74, o que mostra a desproporção entre a eventual culpa dos sócios e a imputação feita pelo Fisco.

Porém, para admitir que houve destinação irregular, ainda é preciso demonstrar que os agentes conheciam a existência da dívida. Mas, se constata que a dívida foi

apurada apenas em 2007, por procedimento de ofício, e que ela decorre de depósitos não comprovados, não tendo sido aplicada a multa qualificada. Assim, não se trata de dívida declarada e não se trata de sonegação. Portanto, não se pode afirmar que os responsabilizados conhecessem tal dívida. Apenas se pode supor que, pela condição de sócios-gerentes, eles a conhecessem.

Porém, a dívida é de 2002 e os responsabilizados só ingressaram na empresa em junho de 2002, enquanto o antigo sócio-gerente administrou a firma durante 2002, só se retirou da sociedade em 2003. Nessa situação, o mais provável é que os valores apurados correspondessem a sonegação feita pelo antigo sócio gerente ou mesmo que os novos sócios tenham sido colocados para proteger a retirada do antigo sócio. De qualquer modo, a presunção de que os responsabilizados conheceriam a existência de tal dívida fica bastante fraca, no caso em concreto.

Assim, com base em tão fraca presunção, é pouco razoável pretender responsabilizar os sócios que extinguiram a empresa em 2005/2006. Além disso, no caso, a empresa foi encerrada regularmente e o Fisco foi informado disto. O que aponta para a boa fé desses sócios.

Por estas razões, não há como aplicar a responsabilização prevista no art. 135 aos sócios Edilson Ferreira de Souza e Edvaldo Ferreira de Souza. Deste modo, como a empresa estava baixada, não há pólo passivo. Portanto, o lançamento não poderia ter sido efetuado.

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento, e por declarar a nulidade do termo de sujeição passiva.

**Caso a turma não concorde com o acima**

**Presunção – negar provimento**

**Abusividade e Confiscatoriedade da Multa aplicada – sumula CARF 02**

### **Conclusão**

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO**, para cancelar o lançamento, e por declarar a nulidade do termo de sujeição passiva.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Redator *ad hoc*