



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11522.721213/2016-71
ACÓRDÃO	1101-001.929 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPOSSIBILIDADE DESLOCAMENTO SEM PERMISSIVO LEGAL E DEVIDA SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, INCISO III, CTN. DISTINÇÃO.

O deslocamento da sujeição passiva da relação tributária, exige necessariamente permissivo legal contemplando aludida conduta da fiscalização e, bem assim, a devida subsunção dos fatos à norma, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

A responsabilização pelo crédito tributário inscrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, não autoriza o deslocamento da sujeição passiva à terceiro, mas tão somente a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário, conquanto que devidamente comprovados os requisitos legais para tanto.

ERRO INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. CONTEÚDO DO ATO ADMINISTRATIVO.

O erro na identificação do sujeito passivo da relação tributária, em total afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, configura vício material no lançamento, uma vez se caracterizar como equívoco no conteúdo do ato administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para anular o lançamento por vício material, em razão de erro na identificação do sujeito passivo da relação tributária.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 01/12/2016 (e-fl. 950), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ CSLL, PIS e COFINS, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 886/934, Relatório Fiscal, de e-fls. 936/947, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2011, 06/2011, 09/2011 e 12/2011
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

O contribuinte não apresentou seus livros contábeis, acarretando a não comprovação da escrituração do faturamento apurado no curso do procedimento fiscal, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo

De conformidade com elementos constantes dos autos, o presente lançamento fora promovido por arbitramento, identificando a pessoa física como sujeito passivo e com aplicação de multa qualificada diante dos seguintes fatos, descritos pela fiscalização no Relatório Fiscal:

“[...]”

Responsabilização

Para tal afirmação, esta fiscalização apoia-se nos depoimentos tomados dos ex-sócios RODRIGO RODRIGUES PINTO e ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, como fazem prova os Termos de Depoimento nº 02 e 03, respectivamente, nos quais de próprio punho ambos declararam à Receita Federal do Brasil que aquele que respondia pelos negócios da empresa era o citado Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO. Este seria o real sócio e o dirigente de fato, por trás da empresa SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA.

Os ex-sócios RODRIGO RODRIGUES PINTO e ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, quando entrevistados, informaram terem ingressado no quadro societário por convite do Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, já a ex-sócia Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, e atual sócia da ISAO - CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA juntamente com o Sr. JEBERT, quando questionada declarou ter sido convidada por um amigo, mas cristalino ficou para esta fiscalização tratar-se do mesmo Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO.

Configurando situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiros, de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido.

Visando simular situação de transferência de responsabilidade tributária para terceiros que não detêm relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que não sejam os verdadeiros beneficiários econômicos da respectiva atividade empresarial.

Encontrando-se, assim, esta fiscalização frente a um caso de responsabilidade pessoal do Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, CPF 412.840.892-15, caso em que a pessoa jurídica é excluída da demanda fiscal devido à prática de atos com infração de lei, de acordo com inteligência do art.135, III da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), a fim de prover a devida e justa garantia dos créditos tributários constituídos por esse auto de infração.

[...]

Importante destacar que poucos dias após a tomada de depoimento do Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO, este dirigiu-se à Receita Federal do Brasil apresentando por escrito uma nova versão dos fatos questionados anteriormente, momento em que novamente na presença dos mesmos Auditores-Fiscais que ouviram de sua boca e viram de próprio punho suas respostas, telas completamente desmentidas sob uma pretensa desculpa de ter se enganado quanto às informações prestadas. Salienta-se para o fato de suas respostas estarem em consonância com as da Sra. KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que atualmente exerce a função de sócia juntamente com o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, em uma de suas empresas.

Claramente o real sócio e representante do grupo, Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, exerce certa influência sobre aqueles que, de algum modo, ainda buscam crescimento em sua carreira profissional como o Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO e a Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que, reitero, é sua atual sócia na empresa da ISAO - CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA. Contudo, relativamente ao Sr. ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, que hoje trabalha com lavagem de automóveis, dono de um lava-jato como verificado em fotos constantes do processo, tal influência não fora verificada.

Os sócios de direito da SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA são de baixa capacidade econômica, também não possuindo bens para garantir o crédito tributário numa execução fiscal, como observado em suas Declarações do Imposto sobre Renda da Pessoa Física (DIRPF). Fundamental é ainda demonstrar, como fazem prova as fotos das residências: da atual sócia Sr.ª HARIEL DA COSTA OLIVEIRA; do Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO, frise-se que não mais reside neste imóvel mas fora localizado residindo com sua mãe, e a da Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que tais agentes não detêm capacidade econômica de serem os reais beneficiários econômicos de uma empresa que, como demonstramos juntamente aos tomadores diligenciados, auferiu somente no ano de 2011 a quantia de R\$ 12.367.309,56 em receitas na prestação de serviço.

Dissolução Irregular

A dissolução da sociedade constitui um conjunto de atos visando à extinção da pessoa jurídica. Relativamente aos efeitos tributários, 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 (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.

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

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

A situação de irregularidade na dissolução de sociedades ocorre quando 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 RIR/99, que considera extinta irregularmente a pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à sua liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º):

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

II - a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

III - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica extinta, no caso do inciso V.

A SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA enquadrada na condição de Empresa de Pequeno Porte, incorre na situação

prevista no art. 9º, § 4º da Lei Complementar nº 123/2006, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 128, de 2008, que prevê a responsabilidade pessoal e ilimitada do titular, do sócio e do administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte, em relação aos períodos das respectivas atuações, nos casos em que referidas empresas tiverem sido baixadas com obrigações tributárias ou previdenciárias não cumpridas.

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Portanto, como faz prova o mencionado Termo de Constatação, emitido em 14/01/2016, esta fiscalização pôde verificar que o estabelecimento empresarial não mais existia no endereço cadastrado no CNPJ, nem tampouco a empresa promoveu sua baixa junto aos órgãos competentes ou apresentou declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Arbitramento do Lucro

Tendo em vista a omissão do contribuinte em apresentar sua contabilidade, após devidamente intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2, em 15/02/2016, arbitrou-se o lucro da empresa pela falta de apresentação de livros contábeis à fiscalização, com base na inteligência do art. 530, III do RIR.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Para fins de arbitramento do lucro, adotou-se como Receita Bruta Conhecida o montante apurado (R\$ 12.187.946,49) junto às empresas declaradas pela própria SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA em

suas GFIP, como tomadoras de serviço, de modo a obedecer às determinações contidas no art. 532 do RIR.

Art.532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Receita Bruta Conhecida:

[...]

Indícios de Crime Contra a Ordem Tributária

A utilização de interpostas pessoas, a fim de ocultar os sócios e administradores de fato da empresa, e, por conseguinte, de tentar se elidir do cumprimento das obrigações tributárias e dificultar o conhecimento e a exigência por parte do Fisco dos créditos tributários devidos, indica claramente a intenção dos agentes e caracteriza indícios de sonegação e de conluio, de acordo com a inteligência do art. 1º, I da Lei 8.137, de 1990.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Multa Qualificada

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”, apresentado no art.72 da Lei nº 4.502/64.

A interposição fraudulenta de pessoas constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de forma ilegal do pagamento de tributo.

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 qualificação da multa consiste em duplicar o seu percentual, como preceitua o art.44, §1º da Lei nº 9.430/96.

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

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

Portanto, tratando-se de evidente omissão de receitas com o emprego de interposição fraudulenta de pessoas, lavramos o presente Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e à Contribuição para o Programa de Integração Social no ano-calendário de 2011, com base no art. 199 do Decreto nº 3.000/99 (RIR).

Art.199. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições referidos na Lei nº 9.317, de 1996, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas (Lei nº 9.317, de 1996, art. 18).

O presente Relatório Fiscal é parte integrante e indissociável do Auto de Infração referente ao RPF nº 02.3.01.00-2016-00278.

Ademais, tendo em vista que, ao cometer a prática de interposição fraudulenta de pessoas, restou evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte, fora formalizado processo nº 11522.721217/2016-50 - Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90.

[...]

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 1.007/1.024, a qual fora julgada improcedente, pela 7ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 02-74.677, de 19 de setembro de 2017, de e-fls. 1.122/1.141, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PESSOA JURÍDICA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. OCORRÊNCIA.

Dá-se a dissolução irregular quando a pessoa jurídica deixar de ter atividade no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INTERPOSTA PESSOA. SÓCIO DE FATO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A dissolução irregular da empresa acarreta a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN. Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, acobertados por interpostas pessoas.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Impõe-se o emprego da multa qualificada quando se verifica evidente intuito de fraude de modo a alterar o elemento subjetivo constitutivo da obrigação tributária.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Nos casos de evidente intuito de fraude, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA EXIGIDA. INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES JULGADORAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O imposto devido trimestralmente no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre representação fiscal para fins penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 1.166/1.193, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Em sede de preliminar, ressalta que a fiscalização fora promovida em face da empresa SUASCOR VERSATILIDADE EM SERVIÇOS EIRELI, de propriedade de HARIEL DA COSTA OLIVEIRA, mas entendeu o fiscal autuante que o recorrente seria vinculado à relação tributária, na condição de *sujeito passivo indireto*, razão pela qual o lançamento fora lavrado equivocadamente contra o ora recorrente.

Explicita o conceito de sujeito passivo da relação tributária, inscrito no artigo 121 do CTN, segundo o qual contribuinte é aquele relacionado pessoal ou diretamente com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, o que não se vislumbra na hipótese dos autos com o recorrente.

Igualmente, esclarece que o inciso II do artigo 121 contempla o responsável, o qual, *apesar de não estar revestido da condição de contribuinte, ocupa o lugar deste, de alguma forma*, reafirmando que a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo *se perfaz por meio da solidariedade ou sucessão ou responsabilidade*, mas nunca a partir de lançamento direito em pessoa que não se caracteriza como contribuinte, ou seja, sujeito passivo da relação tributária, como ocorrera no caso vertente, impondo seja decretada a nulidade do feito, por erro na indicação da sujeição passiva.

No mérito, pretende seja decretada a improcedência do feito, por entender que a autoridade lançadora não logrou comprovar em momento algum a ocorrência de fraude nas operações objeto do lançamento, deixando, ainda, de cientificar o recorrente dos atos levados a efeito no decorrer da ação fiscal, diligências, etc, em total preterição do seu direito de defesa.

Acrescenta que a legislação de regência não impede a rotatividade de sócios entre inúmeras empresas, sobretudo considerando que *no campo empresarial é extremamente comum funcionários virarem sócios de empreendimentos, venderem e comprarem cotas de outras empresas, prestarem serviços e até emprestarem seus nomes (como testemunhas em atos*

solenes), o que conduz a conclusão que a fiscalização malferiu o princípio da legalidade, dentre outros.

Defende que a responsabilidade pessoal dos sócios ou administradores de empresas limitadas deve observar o benefício de ordem, após a devida cobrança da própria pessoa jurídica, o que, se não ocorrer, impõe-se a regular notificação dos solidários, devendo, ainda, ser observado o limite temporal de cada um deles no quadro societário.

Argumenta que *os depoimentos prestados pelos ex-sócios Rodrigo Rodrigues e Andre Luiz Silva e Souza, são reconhecidamente tratados com parcialidade por parte dos fiscais e por parte dos julgadores de primeira instância*, não havendo prova alguma de que se está diante de uma fraude perpetrada pelo recorrente.

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída ao recorrente, sob o argumento de inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos depoimentos de dois terceiros, ex-sócios da SUASCOR, sobretudo por não se cogitar em prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa, o que, inclusive, seria capaz de determinar a decretação da nulidade do lançamento fiscal, pela ausência de motivação, estando escorado em simples presunções.

Insurge-se contra o entendimento da fiscalização no sentido da dissolução irregular da empresa SUASCOR, para fins de responsabilização do recorrente, sob a alegação de não restar comprovada a hipótese legal contemplada no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional para o fim pretendido pela autoridade fazendária, especialmente a ausência de demonstração da conduta dolosa, ou mesmo que o autuado teria administrado aquela empresa.

No mesmo sentido, alega que o fiscal autuante não logrou demonstrar/comprovar a acusação de interposição de pessoas no contrato social da SUASCOR, tendente a beneficiar o recorrente.

Afastando-se a multa qualificada, ou seja, a imputação de crime, o qual não fora devidamente comprovado nos autos, requer seja reconhecida a decadência parcial da exigência fiscal, tendo em vista que, tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, opõe-se ao lançamento, notadamente o procedimento de arbitramento utilizado para fins de apuração do crédito tributário, por entender que não se fizeram presentes os pressupostos legais para tanto, mormente a prévia intimação do recorrente, que, aliás, *não tinha e não tem acesso ou mesmo conhecimento de onde encontram-se os encontravam-se os documento solicitados, não foi ele o notificado para apresenta-los, não tem qualquer vínculo formal administrativo com a empresa.*

Por derradeiro, pretendem sejam acolhidas suas razões de recurso, de maneira a rechaçar a imputação da sujeição passiva e/ou a responsabilidade solidária conduzida pela fiscalização e, bem assim, decretara a improcedência do feito, nos termos encimados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ CSLL, PIS e COFINS, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 886/934, Relatório Fiscal, de e-fls. 936/947, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2011, 06/2011, 09/2011 e 12/2011
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

O contribuinte não apresentou seus livros contábeis, acarretando a não comprovação da escrituração do faturamento apurado no curso do procedimento fiscal, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo

Inconformado com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, o contribuinte responsabilizado apresentou impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em sede de preliminar, ressalta que a fiscalização fora promovida em face da empresa SUASCOR VERSATILIDADE EM SERVIÇOS EIRELI, de propriedade de HARIEL DA COSTA OLIVEIRA, mas entendeu o fiscal autuante que o recorrente seria vinculado à relação tributária, na condição de *sujeito passivo indireto*, razão pela qual o lançamento fora lavrado equivocadamente contra o ora recorrente.

Explicita o conceito de sujeito passivo da relação tributária, inscrito no artigo 121 do CTN, segundo o qual contribuinte é aquele relacionado pessoal ou diretamente com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, o que não se vislumbra na hipótese dos autos com o recorrente.

Igualmente, esclarece que o inciso II do artigo 121 contempla o responsável, o qual, *apesar de não estar revestido da condição de contribuinte, ocupa o lugar deste, de alguma forma*, reafirmando que a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo *se perfaz por meio da solidariedade ou sucessão ou responsabilidade*, mas nunca a partir de lançamento direito em pessoa que não se caracteriza como contribuinte, ou seja, sujeito passivo da relação tributária, como ocorrera no caso vertente, impondo seja decretada a nulidade do feito, por erro na indicação da sujeição passiva.

Em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito das autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento e, bem assim, Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, corroborada pela jurisprudência deste Colegiado.

Destarte, com o fito de melhor aclarar a demanda, mister trazer à lume as razões da fiscalização para fins de responsabilização do recorrente, atribuindo, em verdade, a sujeição passiva ao mesmo, nos seguintes termos constantes do Relatório Fiscal:

“[...]”

Responsabilização

Para tal afirmação, esta fiscalização apoia-se nos depoimentos tomados dos ex-sócios RODRIGO RODRIGUES PINTO e ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, como fazem prova os Termos de Depoimento nº 02 e 03, respectivamente, nos quais de próprio punho ambos declararam à Receita Federal do Brasil que aquele que respondia pelos negócios da empresa era o citado Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO. Este seria o real sócio e o dirigente de fato, por trás da empresa SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA.

Os ex-sócios RODRIGO RODRIGUES PINTO e ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, quando entrevistados, informaram terem ingressado no quadro societário por convite do Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, já a ex-sócia Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, e atual sócia da ISAO - CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA juntamente com o Sr. JEBERT, quando questionada declarou ter sido convidada por um amigo, mas cristalino ficou para esta fiscalização tratar-se do mesmo Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO.

Configurando situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiros, de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido.

Visando simular situação de transferência de responsabilidade tributária para terceiros que não detêm relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que não sejam os verdadeiros beneficiários econômicos da respectiva atividade empresarial.

Encontrando-se, assim, esta fiscalização frente a um caso de responsabilidade pessoal do Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, CPF 412.840.892-15, caso em que a pessoa jurídica é excluída da demanda fiscal devido à prática de atos com infração de lei, de acordo com inteligência do art.135, III da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), a fim de prover a devida e justa garantia dos créditos tributários constituídos por esse auto de infração.

[...]

Importante destacar que poucos dias após a tomada de depoimento do Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO, este dirigiu-se à Receita Federal do Brasil apresentando por escrito uma nova versão dos fatos questionados anteriormente, momento em que novamente na presença dos mesmos Auditores-Fiscais que ouviram de sua boca e viram de próprio punho suas respostas, telas completamente desmentidas sob uma pretensa desculpa de ter se enganado quanto às informações prestadas. Salienta-se para o fato de suas respostas estarem em consonância com as da Sra. KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que atualmente exerce a função de sócia juntamente com o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, em uma de suas empresas.

Claramente o real sócio e representante do grupo, Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, exerce certa influência sobre aqueles que, de algum modo, ainda buscam crescimento em sua carreira profissional como o Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO e a Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que, reitero, é sua atual sócia na empresa da ISAO - CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA. Contudo, relativamente ao Sr. ANDRÉ LUIZ SILVA E SOUZA, que hoje trabalha com lavagem de automóveis, dono de um lava-jato como verificado em fotos constantes do processo, tal influência não fora verificada.

Os sócios de direito da SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA são de baixa capacidade econômica, também não possuindo bens para garantir o crédito tributário numa execução fiscal, como observado em suas Declarações do Imposto sobre Renda da Pessoa Física (DIRPF). Fundamental é ainda demonstrar, como fazem prova as fotos das residências: da atual sócia Sr.ª HARIEL DA COSTA OLIVEIRA; do Sr. RODRIGO RODRIGUES PINTO, frise-se que não mais reside neste imóvel mas fora localizado residindo com sua mãe, e a da Sr.ª KESSYA ALBUQUERQUE DA SILVA, que tais agentes não detêm capacidade econômica de serem os reais beneficiários econômicos de uma empresa que, como demonstramos juntamente aos tomadores diligenciados, auferiu somente no ano de 2011 a quantia de R\$ 12.367.309,56 em receitas na prestação de serviço.

Dissolução Irregular

A dissolução da sociedade constitui um conjunto de atos visando à extinção da pessoa jurídica. Relativamente aos efeitos tributários, 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 (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.

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

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

A situação de irregularidade na dissolução de sociedades ocorre quando 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 RIR/99, que considera extinta

irregularmente a pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à sua liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º):

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

II - a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

III - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica extinta, no caso do inciso V.

A SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA enquadrada na condição de Empresa de Pequeno Porte, incorre na situação prevista no art. 9º, § 4º da Lei Complementar nº 123/2006, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 128, de 2008, que prevê a responsabilidade pessoal e ilimitada do titular, do sócio e do administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte, em relação aos períodos das respectivas atuações, nos casos em que referidas empresas tiverem sido baixadas com obrigações tributárias ou previdenciárias não cumpridas.

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das

responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Portanto, como faz prova o mencionado Termo de Constatação, emitido em 14/01/2016, esta fiscalização pôde verificar que o estabelecimento empresarial não mais existia no endereço cadastrado no CNPJ, nem tampouco a empresa promoveu sua baixa junto aos órgãos competentes ou apresentou declaração de rendimentos no encerramento da liquidação. [...]"

Irresignado, o contribuinte manejou sua defesa inaugural, insurgindo-se contra a atribuição da sujeição passiva, em suma, por entender ser absolutamente ilegal e imotivada, tendo o julgador recorrido rechaçado seu inconformismo, adotando os fundamentos de decidir que seguem:

"[...]

Responsabilidade tributária dos verdadeiros sócios.

Com a ocorrência da dissolução irregular, a fiscalização deve considerar no lançamento de ofício os sócios gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica, por infração de lei, esta caracterizada pelo encerramento da pessoa jurídica sem regularização junto aos órgãos de registro, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN:

[...]

De modo semelhante ao exposto no parágrafo anterior surge a previsão contida no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, que assim dispôs sobre a extinção irregular de pessoa jurídica e a responsabilidade dos sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica.

CAPÍTULO I RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES Art.207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º): (...)

V- os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação. (...)

A dissolução irregular de microempresa ou empresa de pequeno porte possui regramento contido na Lei Complementar nº 123, de 2006, com alterações posteriores, e a atribuição imposta aos sócios gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica está contida no art. 9º, §§ 4º e 5º.

Art.9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (...)

§4ºA baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores.(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§5ºA solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (...)

Voltando à norma contida no art. 135, III, do CTN, extrai-se a conclusão de que, por ser a responsabilidade derivada de ato ilícito, deve responder o administrador infrator, pois, se o caput do mencionado artigo prescreve que são "pessoalmente responsáveis os sujeitos ali designados, acabou por impor responsabilidade ao infrator e não à sociedade. Da referida norma também é possível colher a tese de que o infrator deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Outra vertente assegura que contribuinte e responsável tributário estão ligados pelo vínculo da solidariedade, ainda que imprópria.

De todo modo, qualquer que seja a interpretação a ser adotada a partir da norma contida no art. 135, III, do CTN, percebe-se que os sócios gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica, quando da prática de ato ilícito, por exemplo, devem responder por suas condutas.

Ressalte-se que o art. 135, III, do CTN, pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. [...]"

Contemplados os fatos, as razões do lançamento, de decidir do julgador recorrido, bem como do recorrente, constata-se que a ação fiscal fora conduzida inicialmente e essencialmente na empresa SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA, a qual, após alterações societárias e contratuais diversas passou a denominar-se SUASCOR VERSATILIDADE EM SERVIÇOS – EIRELI.

Após inúmeras intimações no domicílio fiscal de aludida empresa, os quais restaram infrutíferas, sem absolutamente nenhuma resposta, o fiscal autuante, muito diligente, passou a direcionar os atos fiscalizatórios nos sócios de referida pessoa jurídica, contratantes, etc, para fins de identificar a matéria tributária, responsáveis, interpostas pessoas, operações, etc.

A partir dessas diligências, com depoimentos de envolvidos, concluiu a fiscalização que o real proprietário da empresa fiscalizada e outras envolvidas/ligadas e, bem assim, beneficiário de toda estrutura sonegatória engendrada seria o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, ora recorrente.

Com base em tais conclusões, a autoridade lançadora entendeu por bem responsabilizar o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO e, indo mais além, promover o lançamento diretamente em face dele, admitindo-o, portanto, como sujeito passivo da relação tributária, fato contestado pelo recorrente na peça recursal, de onde, com a devida vênia à fiscalização, compartilhamos do entendimento.

Isto porque, mesmo sem o intuito de aprofundar demais o estudo, de grandes controvérsias, aliás, a sujeição passiva da relação tributária encontra-se disposta no artigo 121, inciso I, do Código Tributário, sendo o contribuinte aquele *que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*, ou seja, no caso vertente, a empresa SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA (atualmente SUASCOR VERSATILIDADE EM SERVIÇOS – EIRELI), em face de quem fora iniciada e conduzida toda fiscalização e que praticou os fatos geradores dos tributos ora lançados.

É bem verdade que o artigo 121, inciso II, do CTN, traz ao mundo tributário a figura do responsável pelo crédito, **sem se revestir da condição de contribuinte**, observadas as condições legais para tanto, uma das quais aquelas do artigo 135, inciso III, mesmo Diploma Legal, que fora utilizado de supedâneo à pretensão fiscal.

E, neste contexto, não é demais transcrever os preceitos de tais dispositivos legais, de maneira a melhor visualização da equivocada subsunção dos fatos à norma procedida pela fiscalização, *in verbis*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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.”

Por sua vez, o artigo 123 do Código Tributário, ao prescrever a impossibilidade de alteração da sujeição passiva da relação tributária, a não ser por disposição expressa de lei, apesar de fazer referência à convenções particulares, não oponíveis à Fazenda Pública, bem define/estabelece os limites legais para tal fim, por qualquer agente da relação tributária, senão vejamos:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

Não é demais lembrar, a título de exemplo, que no caso de auto de infração escorado em movimentação bancária de origem não comprovada, a própria lei determina que o lançamento deverá ser efetuado contra o terceiro envolvido, se comprovado ser o real titular dos valores transitados nas contas bancárias. É o que se extrai do artigo 42, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

“Art. 42. 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.

[...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.”

Trata-se, evidentemente, de atribuição LEGAL de sujeição passiva à terceiro, quando devidamente provada a titularidade dos recursos tributados, a partir do procedimento de interposição de pessoas. Essa possibilidade, portanto, decorre da lei, a qual estabelece as condições para tanto.

Assim, a transferência da sujeição passiva à terceiro somente pode ser conduzida, a teor do que determina o próprio Código Tributário Nacional, quando decorrer de disposição legal expressa neste sentido, observados, ainda, os pressupostos legais contemplados na norma legal, como se vislumbra, exemplificativamente, no caso da interposição de pessoas em movimentação bancária.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra qualquer permissivo legal que possibilitasse o deslocamento da sujeição passiva da relação tributária, da empresa SUPORTE ASSESSORIA & CONSULTORIA ORGANIZACIONAL LTDA, pessoa jurídica e objeto da ação fiscal, a qual realizou as operações que configuram fato gerador dos tributos lançados e, portanto, contribuinte desta relação, para o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, que, mais do que responsabilizado, fora admitido como contribuinte da presente relação tributária.

Ora, qual a norma legal que permite tal procedimento da fiscalização?

O artigo 135, inciso III, do CTN, adotado pela autoridade lançadora para tal fim não autoriza essa transferência de sujeição passiva da relação tributária. Em verdade, e neste aspecto muito bem conduzido pela fiscalização em nosso entendimento, este dispositivo permite a atribuição de responsabilidade solidária para o pagamento do crédito tributário, o qual, por óbvio, fora constituído em face do contribuinte, do real sujeito passivo.

Igualmente, o fato de haver sido imputada a dissolução irregular da empresa fiscalizada, igualmente, não oferece sustentação à alteração da sujeição passiva solidária, mas, sim, corrobora a responsabilização do terceiro envolvido, conforme preceitua a Súmula 435 do STJ, com o seguinte enunciado:

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

Contata-se não haver qualquer referência à possibilidade de autuação em face de terceira pessoa que não seja o contribuinte/sujeito passivo. Em verdade, a Súmula retro é por demais clara e enfática ao determinar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, o que deve ser precedido, obviamente, da constituição do crédito tributário contra a empresa contribuinte, corroborando o entendimento estampado no bojo deste voto.

O que torna o caso vertente ainda mais digno de realce é que o lançamento fora promovido por arbitramento, tendo em vista que a empresa devidamente intimada não apresentou os documentos e/ou informações solicitadas, não tendo o autuado em momento algum sido intimado para tanto, como suscitado. Neste contexto, além de equivocado o redirecionamento da sujeição passiva ao recorrente, o próprio lançamento cairia por terra, pois a condição do arbitramento, no caso dos autos, era a ausência de informação prestada pelo contribuinte. E, se o contribuinte nestes autos é o Sr. JEBERT WILLYANS CAVALCANTE NASCIMENTO, este não fora devidamente intimado a prestar qualquer esclarecimento no decorrer da ação fiscal.

A todo momento, aliás, a fiscalização utiliza-se exclusivamente do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, para fins de atribuição da sujeição passiva ao recorrente, olvidando-se que esta norma, repita-se, se destina à responsabilização a terceiro de crédito tributário constituído, por óbvio, em face do contribuinte – sujeito passivo.

Neste contexto, na linha do que fora sustentado pelo recorrente, é de se reconhecer a indevida eleição da sujeição passiva na hipótese dos autos, de maneira a decretar a nulidade material do lançamento, eis que se vincula à materialidade do ato administrativo, desaguando na inobservância dos pressupostos do Auto de Infração, inscritos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não indica perfeitamente o sujeito passivo ou deixa de demonstrar/descrever de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, **identificando corretamente o sujeito passivo**, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Consoante se infere do dispositivo legal encimado, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, bem como identificar **o sujeito passivo da obrigação tributária**. A ausência dessa descrição clara e precisa e a indicação equivocada do sujeito passivo macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

“[...]”

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (*Tôres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)*

A jurisprudência administrativa, de longa data, não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO MATERIAL.

Se a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva, por vício na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável, o vício é material.” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 10680.720198/2009-30 – Acórdão nº 9202-010.484)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF. CONTRARIEDADE DO PARADIGMA NÃO EVIDENCIADA.

Se os fundamentos do acórdão paradigma não confrontam todas as premissas do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 112, o recurso especial deve ser conhecido e, só assim, verificar se as circunstâncias do caso demandam a aplicação do entendimento sumulado CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. NULIDADE FORMAL.

É conhecido recurso especial quanto ao questionamento a respeito da natureza do vício de lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO . PESSOA JURÍDICA EXTINTA. SÚMULA CARF 112.

Segundo a Súmula CARF 112: É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea b, da Lei nº 4.717/65.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.” (1ª Turma da CSRF – Processo nº 10830.001496/2004-51 – Acórdão nº 9101-004.527)

“Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de quebra de sigilo bancário e, por maioria de votos, **ACOLHER a preliminar de erro material** e cancelar a exigência, pela decadência, em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998. [...]

Ementa: **VÍCIO MATERIAL** - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. [...]” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 140.547 – Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (grifamos)

“**VÍCIO FORMAL** - Não configura vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, pois este pertence ao núcleo da regra matriz de incidência e o equivoco em sua identificação configura vício substancial, não sendo aplicável o inciso II do art. 173 do CTN.” (5ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 160.867 – Acórdão nº 105-17139, Sessão de 13/08/2008, unânime)

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem conquanto indicar de maneira correta o sujeito passivo da obrigação tributária, afrontando a legislação de regência, não se cogitando em vício formal, mas, sim, anular o lançamento por vício material.

Assim, deve ser declarada a nulidade do feito, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

DAS DEMAIS RAZÕES RECURSAIS

No que tange às demais alegações recursais, uma vez reconhecida a improcedência do feito, na forma proposta acima, restam prejudicadas as argumentações de defesa atinentes às imputações decorrentes e/ou periféricas, as quais caem por terra.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a nulidade do lançamento por vício material, em razão do erro na identificação do sujeito passivo da relação tributária, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira