



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720204/2019-49
ACÓRDÃO	1004-000.418 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JM CORRETORA DE CONSORCIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR LIQUIDAÇÃO VOLUNTÁRIA ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 112. VÍCIO MATERIAL.

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. Tratando-se de vício que atinge elemento essencial do lançamento previsto no art. 142 do CTN, classifica-se como material e não comporta convalidação.

INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. TESE DE EXTINÇÃO IRREGULAR SUSCITADA PELA AUTORIDADE JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN.

Não se admite que a autoridade julgadora, a fim de superar a incidência da Súmula CARF nº 112, introduza no processo a tese de extinção irregular da pessoa jurídica ausente do lançamento originário, sob pena de inovação vedada pelo art. 146 do CTN e de cerceamento do direito de defesa. A irregularidade da extinção deve ser aferida à época em que se operou, mediante elementos próprios e contemporâneos, e não inferida, de modo circular, do resultado da fiscalização instaurada anos após a baixa regular.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NATUREZA ACESSÓRIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO PRINCIPAL. EXTENSÃO DOS EFEITOS AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

A responsabilidade tributária pressupõe a existência válida da relação jurídico-tributária principal entre o sujeito ativo e o contribuinte.

Reconhecida a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, a invalidade estende-se necessariamente à responsabilidade atribuída ao sócio administrador com fundamento nos arts. 124, I, 135, III, e 136 do CTN, sob pena de esvaziamento da Súmula CARF nº 112 e de substituição, pela autoridade julgadora, do polo passivo originalmente definido no lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar suscitada e dar provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 2430/2451 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para: a) Rejeitar a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo suscitada; b) Considerar que ocorreu a decadência do direito de se proceder ao lançamento, conforme previsto no art. 173 do CTN, relativamente aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2013, assim como também, sob o mesmo fundamento legal, quanto aos fatos geradores da contribuição para o PIS e da Cofins de janeiro a novembro de 2013; c) Considerar parcialmente procedentes os lançamentos, e devidos os créditos tributários nos valores originais totais de R\$122.123,78 de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ; R\$54.764,54 de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL; R\$53.084,77 da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins; e R\$11.501,66 da contribuição para o Pis/Pasep; d) Considerar que a multa de ofício aplicada seja a

prevista no § 1º do Art. 44, da Lei nº 9.430/96, em sua nova redação inserida pela Lei nº 11.488/2007, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença dos tributos apurados de ofício; e e) Manter no polo passivo da relação tributária o Sr. João Macioni, na qualidade de responsável pessoal e solidário pelos créditos tributários mantidos no presente julgamento.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio dos autos de infração do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, de fls. 2290/2320, no valor de R\$201.712,92 de imposto, da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, de fls. 2321/2343, no valor de R\$89.896,62 de contribuição, da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, de fls. 2344/2354, no valor de R\$93.642,34 de contribuição, e da contribuição para o Pis/Pasep, de fls. 2355/2364, no valor de R\$20.289,08 de contribuição, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 150% e de juros de mora.

2. O procedimento é decorrente de ação fiscal promovida pela Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, tendo sido apurada a omissão de receitas da atividade em diversos períodos de apuração dos anos calendário de 2013 e 2014. Os valores de receitas omitidas foram apurados a partir de duas situações:

2.1. a constatação que a interessada, que exerce a atividade de compra e venda de cotas de consórcios junto a pessoas físicas e/ou jurídicas e é optante pelo Lucro Presumido em todo o período fiscalizado, não ofereceu a receita auferida à tributação, tendo apresentado tanto a DIPJ (ano calendário de 2013) quanto a ECF (ano calendário de 2014) completamente zeradas. A parte não oferecida à tributação é exigida no lançamento de ofício, conforme adiante:

Mês	Valor da receita da atividade omitida
jan/13	35.609,00
fev/13	7.150,00
mar/13	12.750,00
abr/13	16.003,00
mai/13	5.700,00
jun/13	9.940,00
jul/13	24.669,00
ago/13	15.647,00
set/13	19.923,00
out/13	10.290,58
nov/13	3.000,00
dez/13	10.200,00

jan/14	60.700,00
fev/14	48.500,00
mar/14	18.700,00
abr/14	12.300,00
mai/14	8.500,00
jun/14	11.922,00
jul/14	17.180,00
ago/14	20.900,00
set/14	10.750,00
out/14	22.055,00
nov/14	17.788,00
dez/14	24.500,00

2.2. a partir de presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários relativamente aos quais a interessada não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas. Os créditos bancários que não foram justificados e não foram excluídos, referentes a transferência de mesma titularidade, foram tributados conforme previsão contida no artigo 42 da Lei 9.430 de 1996. Há ainda a ressalva que dos créditos bancários não justificados foram excluídos os valores tributados como receita omitida da atividade. Adiante os créditos bancários considerados receitas omitidas:

Mês	Valor de créditos bancários considerados receita omitida
jan/13	214.011,00
fev/13	16.642,00
mar/13	54.447,00
abr/13	54.947,00
mai/13	92.352,02
jun/13	52.408,00
jul/13	141.824,80
ago/13	190.766,00
set/13	173.533,00
out/13	118.764,42
nov/13	0,00
dez/13	93.100,00
jan/14	100,00
fev/14	51.783,57
mar/14	188.756,18
abr/14	91.159,00
mai/14	89.972,00
jun/14	120.402,44
jul/14	143.300,00
ago/14	162.768,00
set/14	95.122,14
out/14	151.210,00
nov/14	280.812,00
dez/14	98.555,15

3. O enquadramento legal de cada um dos lançamentos segue adiante:

3.1. IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95; art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c artigos 518, 519 e 528 do RIR/99.

3.2. CSLL: art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 29, inciso I, da Lei nº

9.430/96; art. 22 da Lei nº 10.684/03; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; e art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

3.3. Cofins: Art. 8º da Lei nº 9.718/1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

3.4. PIS/Pasep: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; art. 79, da Lei nº 11.941/2009; Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

4. Sobre os valores apurados se fez incidir a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, conforme § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007, uma vez que a fiscalização entendeu o seguinte:

4.1. que caracteriza o evidente intuito de fraude a omissão de receitas perpetrada pela interessada, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a redução do recolhimento/pagamento dos tributos devidos, conforme prescrito nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964;

4.2. que conscientemente e de forma dolosa, tentou enganar o fisco, deixando de oferecer valores a tributação em 2013 e 2014, excluindo e modificando as informações de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento;

4.3. que à época dos fatos ele possuía os documentos que lhe possibilitariam apresentar de forma correta seus rendimentos, mas conscientemente não o fez; e

4.4. que deixou de atender intimações que pudessem esclarecer a origem dos seus créditos.

5. Esclarece ainda a fiscalização que foram verificados diversos aspectos que ensejam a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador da interessada, Sr. **João Macioni**, CPF 362.449.109-15, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

6. Também informa a fiscalização a formalização do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 11634.720221/2019-86 de Representação Fiscal para Fins Penais, consoante disposto nos artigos 2º, 5º e 9º da Portaria RFB nº 1.750/2018 e em cumprimento ao que determina o inciso VI do artigo 116 da Lei nº 8.112/90, contra o Sr. João Macioni, CPF 362.449.109-15, face a infração apurada neste procedimento fiscal configurar em tese, o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

7. Inconformada com a exigência, a interessada interpôs a petição de fls. 2390/2418, alegando, em síntese, o seguinte:

7.1. Que já teria ocorrido a decadência quanto aos períodos de apuração dos anos de 2013 e de 2014, argumentando que à declaração não entregue não pode se dar o mesmo tratamento a declaração entregue, ou seja, não existe para

a fiscalização o marco inicial que ela pretende. Da maneira como justifica a fiscalização, a decadência passa a ser de 06 anos e não mais de 05 anos. Portanto, para 2013 e 2014 operou a decadência de plano, já que o prazo, pela falta de materialidade na entrega, passar a contar da data da entrega obrigatória, e não da data "fictícia" criada pela fiscalização;

7.2. Que o lançamento fiscal peca ao não verificar minuciosamente sua fonte de receitas, face a farta documentação apresentada. Por diversas vezes, foi "respondido" e claramente afirmado que somente trabalha na aproximação de pessoas interessadas na venda e na compra de cotas de consórcios, razão pela qual entende que a tributação pura e simples de toda a "movimentação bancária" não é o correto, vez que, se mantido o lançamento, estar-se-á tributando valores pertencentes a terceiros. Contudo, e apesar do alegado, a fiscalização não deu a atenção devida. Afirma que na intermediação não assume a responsabilidade em nome próprio, age apenas como agenciadora, aproximando as partes envolvidas no negócio e que age em nome da empresa contratante/solicitante, sendo o faturamento/receita dessa aproximação somente um percentual, ou até um valor fixo pelo sucesso do negócio realizado entre as partes;

7.3. Que às fls. 2279/2280 foram tributados R\$60.700,00 e R\$48.500,00; talvez pelo simples fato da fiscalização não ter entendido, ou se entendeu, não teve a intenção de aplicar o art. 112 do Código Tributário Nacional, que veicula regra de interpretação das leis de infrações e sanções tributárias, determinando que devem ser interpretadas em favor do acusado, em caso de existência de dúvida, especialmente quanto: item II — à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. Os fatos se baseiam em pura e simples interpretação, e que neste caso, deveria ser dada a interpretação mais benéfica ao contribuinte, conforme disposto no art. 112 do CTN. Afirma que para o mês específico de janeiro/2014, foram apresentadas justificativas de que o valor que ingressou como receita foi somente o valor de R\$14.000,00 e nunca o valor de R\$60.700,00. Já em fevereiro/2014 o valor a ser tributado seria somente R\$2.157,00, e não o valor total do depósito bancário de R\$48.500,00;

7.4. Que em sendo prejudicado o item no qual defende que devem ser tributadas somente as receitas da "intermediação", qual seja, um "percentual", um "valor" obtido pela aproximação das partes, requer subsidiariamente a aplicação do §1º do art. 25 da Lei 9.430/96, acrescido pela Lei 12.973/14, posto que em considerando todos os depósitos efetuados em sua conta corrente como venda de cotas de consórcios anteriormente adquiridas, as "cotas" devem, na sua venda, serem tratadas como "ganho de capital" na alienação de investimento, o que na tributação pelo lucro presumido corresponderá à DIFERENÇA POSITIVA ENTRE O VALOR DA ALIENAÇÃO E O RESPECTIVO VALOR CONTÁBIL (custo de aquisição), consubstanciado no valor da negociação. Diz que espera que não se tribute ganho inexistente. Requer, portanto, a aplicação do art. 25 da Lei 9.430/94;

7.5. Que a partir da análise de seu distrato social de sociedade limitada, de fls. 80/81, devidamente arquivado na Junta Comercial do Paraná, em 21/12/2016 (fl. 22/23), verifica-se que na data de formalização do lançamento, em 14/11/2019 (AR da ciência do auto de infração, fls. 2377), a pessoa jurídica indicada como sujeito passivo do lançamento estava efetivamente liquidada e extinta naquele momento. Assim, defende que efetuar lançamento contra pessoa jurídica extinta configura erro de identificação de sujeito passivo. Em consequência, os lançamentos formalizados após a sua extinção de fato e de

direito e a responsabilização do sócio sem a prova necessária configura vícios insanáveis, por inexistir o polo passivo da relação jurídico-tributária, e levam à ilegitimidade passiva, tornando o lançamento nulo;

7.6. Que requer a redução da multa para 75%, uma vez que: a) o agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos já tem consequências específicas previstas na legislação; b) o auto de infração lavrado já possui as consequências específicas, qual seja, a autuação por omissão de receitas com a consequente tributação de toda a movimentação bancária, não havendo sentido lógico sistemático em que se agrave ainda mais a penalidade; c) foram atendidas a todas as intimações fiscais, foram apresentados todos os documentos solicitados, foram detalhados, documentados e explicados cada um dos depósitos bancários nas contas correntes intimadas;

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITA. APURAÇÃO COM BASE NA CONTABILIDADE.

Constatado em procedimento de fiscalização, a partir da contabilidade apresentada, que o contribuinte auferiu receitas que não foram declaradas nem recolheu os tributos e contribuições incidentes sobre as mesmas, cabível o lançamento de ofício para exigência dos créditos tributários correspondentes.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

É legítimo o lançamento por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, de forma individualizada, a origem dos créditos efetuados em suas contas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE POR ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. SÓCIO ADMINISTRADOR INDICADO COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

A indicação no pólo passivo da exigência do sócio administrador de pessoa jurídica extinta à época do lançamento, na qualidade de responsável tributário, torna válido o lançamento, devendo ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada.

LANÇAMENTO QUE CONSTATA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA PREVISTO NO ART. 173 DO CTN.

Nas hipóteses de falta de pagamento e na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído. No caso em concreto, se o contribuinte tomou ciência do lançamento em 14/11/2019, nesta data já havia ocorrido a decadência, pela contagem prevista no art. 173 do CTN, relativamente aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2013, e da contribuição para o PIS e da Cofins de janeiro a novembro de 2013.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL POR ESTAREM COMPROVADOS ATOS DOLOSOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Deve ser mantida a responsabilidade pessoal atribuída a diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, quando houver comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos vinculados diretamente à situação que fez surgir o fato gerador.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Cabível a multa de 150% sobre a diferença ou totalidade dos tributos apurados de ofício, se comprovado que o contribuinte agiu com evidente intuito de sonegar informações, deixando reiteradamente de declarar fatos econômicos de sua atividade a fim de ocultar a ocorrência do fato gerador. Considera-se atuação de forma deliberada e intencional o fato de as declarações prestadas à Receita Federal terem sido apresentadas completamente zeradas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013, 2014

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Os lançamentos reflexos devem seguir o mesmo entendimento aplicado no julgamento do lançamento principal, se têm como fundamento as mesmas infrações, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, com base nos seguintes tópicos:

- **Preliminares:**
 - Nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.
 - Cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da verdade material.
- **Mérito:**
 - Erro na construção do lançamento e indevida tributação de depósitos bancários de terceiros.
 - Decadência.
 - Aplicação subsidiária do § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430/96.
 - Descabimento da qualificação da multa de ofício.
 - Cancelamento dos lançamentos reflexos de PIS e COFINS.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2013 e 2014, lavrados em decorrência de omissão de receitas apurada em fiscalização instaurada sob o fundamento de indícios de movimentação financeira incompatível com a renda declarada pela contribuinte.

8.A ação fiscal foi cientificada ao sócio administrador João Macioni em 14.12.2018, oportunidade em que foram solicitados os livros Caixa ou Diário e Razão dos anos-calendário fiscalizados, bem como os extratos bancários de todas as contas movimentadas pela empresa no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Diante da informação do contribuinte de que não dispunha dos extratos de forma completa, a fiscalização os requisitou diretamente ao Banco Bradesco S/A e ao Banco Santander Brasil S/A, com amparo no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, do mesmo ano.

9.Ao longo do procedimento, a contribuinte apresentou os Livros Diário e Razão de 2013 e 2014, esclareceu que sua atividade consistia na intermediação de cotas de consórcio, posteriormente retificou essa informação para consignar que apenas aproximava vendedores e compradores das cotas, percebendo comissão pela intermediação, e apresentou, mês a mês, relação das operações de compra e venda realizadas nos dois anos-calendário, acompanhada de documentos pertinentes. Informou, ainda, que havia apurado seus tributos pela sistemática do lucro presumido.

10.Conforme expressamente consignado no item 2 do Relatório Fiscal, "a empresa encontra-se baixada desde 21/12/2016 no cadastro da Receita Federal do Brasil", circunstância confirmada pelo Termo de Constatação lavrado no início da ação fiscal. Registrou também, no item 7 do Relatório Fiscal, que a sociedade, constituída em 15.06.2009, teve suas atividades encerradas pela deliberação dos sócios em 30.11.2016, sendo atribuída ao ex-sócio administrador, mediante a cláusula quarta do distrato, a responsabilidade pelo ativo e passivo eventualmente supervenientes. A partir desses fatos, o agente fiscal prosseguiu na fiscalização em face da pessoa jurídica extinta, arrolando o sócio administrador como responsável solidário com fundamento nos artigos 124, inciso I, 135, inciso III, e 136 do Código Tributário Nacional.

11.Quanto à matéria tributável, a fiscalização adotou premissa metodológica segundo a qual a totalidade dos créditos bancários da contribuinte corresponderia a receita de sua atividade. A partir dessa premissa, considerou receita da atividade os valores declarados pela contribuinte a título de comissão e tributou o saldo remanescente da movimentação financeira como depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Foram apuradas como receita omitida o montante de R\$

170.881,58 relativo à comissão de intermediação e o montante de R\$ 1.201.070,24 relativo a depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário de 2013, e os montantes de R\$ 273.795,00 e R\$ 1.473.940,48, respectivamente, no ano-calendário de 2014.

12.A contribuinte, embora optante pelo lucro presumido, havia apresentado a DIPJ relativa a 2013 e a Escrituração Contábil Fiscal relativa a 2014 com valores integralmente zerados, circunstância que a fiscalização considerou evidenciadora de conduta dolosa de ocultação de receitas. Com esse fundamento, somado à afirmação de que o contribuinte teria deixado de atender a intimações destinadas a esclarecer a origem dos créditos bancários, a autoridade autuante qualificou a multa de ofício no patamar de 150%, com amparo no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

13.Quanto à decadência, o Relatório Fiscal indicou, sem maior desenvolvimento, a aplicação do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, consignando que o prazo fatal para a constituição do crédito tributário se esgotaria em 31.12.2019 em relação ao ano-calendário de 2013 e em 31.12.2020 em relação ao ano-calendário de 2014.

14.A DRJ proveu parcialmente a impugnação para reconhecer a decadência do IRPJ e da CSLL dos primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2013 e do PIS e da COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2013, manteve a qualificação da multa de ofício em 150%, manteve o sócio administrador como responsável solidário e rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

15.Os elementos dos autos são inequívocos quanto à extinção regular da pessoa jurídica autuada. O próprio Relatório Fiscal consigna, no item 2, que "a empresa encontra-se baixada desde 21/12/2016 no cadastro da Receita Federal do Brasil", circunstância confirmada pelo Termo de Constatação lavrado no início da ação fiscal. No item 7 do mesmo relatório, a autoridade autuante registra que, em 30.11.2016, os sócios optaram por encerrar as atividades, consignando ainda o teor da cláusula quarta do distrato social, que atribuiu ao ex-sócio administrador a responsabilidade por eventuais ativos e passivos supervenientes. O auto de infração, por sua vez, foi cientificado à contribuinte em 14.11.2019, vale dizer, quase três anos após a baixa da empresa no cadastro da Receita Federal do Brasil.

16.Em nenhum ponto do Relatório Fiscal a autoridade autuante qualifica essa extinção como irregular, simulada, fraudulenta ou de qualquer modo viciada. Ao contrário, toda a narrativa fiscal parte do pressuposto da extinção regular, documentalmente formalizada perante o órgão de registro competente e registrada no cadastro da Receita Federal do Brasil.

17.A situação fática descrita subsome-se, com perfeita coincidência, ao enunciado da Súmula CARF nº 112, segundo a qual "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". A aplicação do enunciado

sumular não comporta temperamento no caso concreto. Há pessoa jurídica autuada, há liquidação voluntária, há registro dessa liquidação no cadastro federal da Receita Federal do Brasil em data anterior à da lavratura do auto de infração, circunstância essa expressamente reconhecida pela própria autoridade fiscal. Ausente qualquer elemento distintivo que autorize afastar a incidência do verbete, impõe-se o reconhecimento da nulidade.

18.A qualificação do vício como material, e não meramente formal, é determinante para a adequada resposta jurisdicional ao caso, inclusive no que diz respeito aos efeitos decorrentes do reconhecimento da nulidade.

19.Os vícios formais são aqueles que atingem o lançamento em seus aspectos de forma, sem repercutir sobre os elementos essenciais da obrigação tributária. Caracterizam-se pela omissão, pela irregularidade ou pela observância incompleta de formalidades indispensáveis à existência do ato administrativo, sem, contudo, afetar o conteúdo material da exigência. Exemplos típicos são a ausência de indicação da autoridade lavradora, a falta de data e hora do lançamento, ou a irregularidade procedimental que não compromete a aferição da matéria tributável e do sujeito passivo corretamente identificado.

20.Os vícios materiais, ao contrário, alcançam os elementos essenciais do lançamento elencados no art. 142 do Código Tributário Nacional, entre os quais figura, em posição de destaque, a identificação do sujeito passivo. A correta identificação do sujeito passivo não é detalhe procedimental, mas pressuposto substantivo do ato de lançamento. Lançamento sem sujeito passivo válido é lançamento materialmente inexistente, porque não há relação jurídica tributária sem sujeito passivo válido. O erro na identificação do sujeito passivo contamina a própria essência da obrigação tributária, e não apenas o instrumento que a documenta.

21.Sobre as modalidades de vícios que assolam os lançamentos, os fundamentos constantes do voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas no Acórdão 9303-013.134 são suficientemente elucidativos, *ex vi* dos seguintes excertos:

(...)

A legislação tributária que trata da constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício assim dispõe:

- Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional –CTN):

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

- Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

O tributarista Anselmo Souza, em seu "Curso básico de direito tributário" (Rio de Janeiro: Editora Lilen Rids, 2006), assim conceitua vícios, formal e material, no lançamento tributário.

Vício formal é defeito no processo de formação do lançamento, tal como incompetência da autoridade lançadora, falta de capitulação do fato gerador, (...). Já o **vício material**, diz respeito à existência da dívida, como não-ocorrência do fato gerador sujeito passivo incorreto; sujeito ativo incorreto, (...). **No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada sua formalização (lançamento). No vício material, a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe, (...).** (destaque não original)

Já Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (Livraria do Advogado Editora, 10ª Edição), assim define vício formal e vício material:

Vício formal X Vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário.

Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

Da conceituação/definição de ambos os tributaristas, depreende-se que o vício formal é aquele referente aos procedimentos e aos documentos utilizados na

formalização e exigência do crédito tributário. Já o vício material refere-se à validade e à aplicação da lei, ou seja, a fundamentação da exigência do tributo.

O vício material ocorre na constituição do crédito tributário, na medida em que as leis utilizadas para dar sustentação ao ato administrativo fiscal não são válidas e/ ou não são aplicáveis ao tributo lançado e exigido o que implica na nulidade do lançamento, sem possibilidade de correção, nos termos dos artigos 145 do CTN, citados e transcritos anteriormente, e da aplicação do art. 173, inciso II, desse mesmo Código.

Diferentemente, o vício formal decorre de erros de cálculos, na apuração da base de cálculo do tributo, na alíquota aplicada, na própria operação aritmética e/ ou no descumprimento de disposições na legislação que regula o lançamento, implicando na nulidade, de fato, anulação do lançamento. O vício formal permite a correção do lançamento, nos termos do art. 145, citado e transcrito anteriormente, c/c o art. 149, ambos do CTN, inclusive, mediante novo lançamento.

Também este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 3 de fevereiro de 1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, reproduzido a seguir:

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. 116 nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. A competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não refine condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste, na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...". (...)

Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de

que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe enteio lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja numerus clausus, e sim numerus apertus. E nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância .16 estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explicita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito ex ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente. (destaque não original)

(...)

22.No caso presente, o vício não é de forma, mas de substância. Não se trata de erro gráfico no nome da empresa, de incorreção na grafia do CNPJ ou de qualquer lapso instrumental sanável por mera retificação. Trata-se de lançamento dirigido contra ente destituído de personalidade jurídica, isto é, contra sujeito de direito inexistente à época do ato constitutivo do crédito tributário. A pessoa jurídica extinta por liquidação regular deixa de existir no mundo jurídico, e, como tal, não pode ser titular de obrigações, não pode suportar lançamento, não pode figurar validamente no polo passivo de qualquer relação jurídica, tributária ou de outra natureza. Lançamento dirigido contra ente inexistente é lançamento que padece de vício insanável, que atinge a substância do ato, e não apenas sua forma.

23. Merece exame detido a construção adotada pela DRJ, que, para afastar a preliminar de nulidade suscitada na impugnação, introduziu no processo a tese da "extinção irregular" da pessoa jurídica, ausente do lançamento originário. A análise cuidadosa do Relatório Fiscal demonstra que essa tese é estranha à autuação e foi trazida exclusivamente pela autoridade julgadora, configurando verdadeira inovação do critério jurídico vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional.

24. Como já assentado, o Relatório Fiscal limitou-se a registrar, em tom puramente descritivo, a extinção regular da pessoa jurídica, sem imputar-lhe qualquer pecha de irregularidade. A responsabilização do sócio administrador foi construída pela autoridade autuante, no item 10 do Relatório Fiscal, exclusivamente com base nos arts. 124, inciso I, 135, inciso III, e 136 do Código Tributário Nacional, pelos fundamentos de responsabilidade objetiva por infrações, interesse comum na situação que constitui o fato gerador e prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Já o auto de infração restringe o enquadramento legal apenas ao art. 135 do CTN. Em nenhum momento o autuante invocou a figura da dissolução irregular, nem a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, nem, muito menos, o art. 134, inciso VII do Código Tributário Nacional, que disciplina, em termos diversos, a responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

25. Foi a decisão recorrida que, na tentativa de superar o obstáculo representado pela Súmula CARF nº 112, construiu a tese de que a extinção da pessoa jurídica teria sido, em verdade, irregular, extraíndo essa conclusão, de modo circular, das próprias omissões de receitas apuradas no lançamento. O raciocínio é logicamente defeituoso e juridicamente inadmissível. Defeituoso porque presume a irregularidade da extinção com base no resultado do procedimento fiscal instaurado anos após a baixa regular, ou seja, infere o defeito do ato passado a partir de fato futuro dele independente. Inadmissível porque a irregularidade de uma extinção empresarial deve ser aferida à época em que ela se operou, mediante elementos próprios e contemporâneos, como, por exemplo, a não quitação das obrigações vigentes naquele momento, a dissipação patrimonial, a continuidade de fato da atividade, ou a ausência de comunicação aos órgãos competentes. Nada disso foi demonstrado, e nada disso foi sequer alegado pela autoridade autuante.

26. A vedação à modificação do critério jurídico do lançamento, positivada no art. 146 do Código Tributário Nacional, é corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e do próprio devido processo legal, pois assegura ao sujeito passivo que a acusação contra ele formalizada seja precisa, estável e completa desde o início, permitindo-lhe organizar sua defesa em torno dos fundamentos efetivamente invocados pela autoridade fiscal. Não se admite que a autoridade julgadora de primeira instância, identificando fragilidade na fundamentação do auto de infração, venha em socorro do lançamento mediante a introdução de fundamentos novos, estranhos à acusação original, sob pretexto de manter a exigência fiscal. Essa prática, além de violar o art. 146 do Código Tributário Nacional, cerceia o direito de defesa do sujeito passivo, que se vê compelido a enfrentar, em segunda instância, uma fundamentação que não constou da

acusação original e sobre a qual não teve oportunidade de defender-se perante a autoridade lançadora.

27.Outrossim, poderia objetar-se, em linha argumentativa subjacente à decisão recorrida, que o arrolamento do sócio administrador como responsável solidário, com fundamento nos arts. 124, inciso I, 135, inciso III, e 136 do Código Tributário Nacional, teria o condão de preservar a higidez da exigência fiscal, ainda que reconhecida a impropriedade de manter-se a pessoa jurídica extinta no polo passivo. Essa linha de raciocínio, contudo, não resiste ao exame técnico.

28.A responsabilidade tributária atribuída ao Recorrente é instituto acessório. Pressupõe a existência válida da relação jurídico-tributária principal entre o Fisco e o contribuinte, sujeito passivo direto que realizou o fato gerador. O responsável não é titular originário da obrigação, mas terceiro a quem a lei atribui o dever de cumpri-la, em razão de vínculo com o contribuinte ou com o fato gerador. Essa lógica é inequívoca tanto na solidariedade do art. 124, inciso I, quanto na responsabilidade pessoal do art. 135, inciso III, quanto na regra geral do art. 136, todos do Código Tributário Nacional. Em nenhuma dessas hipóteses se desenha uma sujeição passiva autônoma, desvinculada da existência jurídica válida do contribuinte.

29.Essa premissa dogmática produz consequência direta sobre o caso concreto. Reconhecido que o lançamento contra a pessoa jurídica extinta é nulo por erro na identificação do sujeito passivo, falta à responsabilidade atribuída ao sócio o seu pressuposto lógico de existência. Não há solidariedade sem obrigação principal validamente constituída. Não há responsabilidade pessoal pelo art. 135 que prescindia da existência jurídica válida da pessoa jurídica representada pelo administrador. A nulidade que fulmina o lançamento contra a contribuinte contamina, por consequência necessária, a responsabilidade atribuída ao sócio com base na mesma autuação.

30.Se se admitisse o contrário, ou seja, que o arrolamento do responsável solidário pudesse subsistir como único suporte da exigência, ainda que reconhecida a nulidade em relação ao contribuinte, o resultado prático seria duplo e igualmente inaceitável. De um lado, esvaziar-se-ia o conteúdo normativo da Súmula CARF nº 112, pois bastaria que o Fisco, ao autuar pessoa jurídica extinta, arrolasse um sócio como solidário para preservar integralmente a exigência, tornando o enunciado sumular letra morta. De outro, operar-se-ia substituição, pela autoridade julgadora, do polo passivo originalmente definido no lançamento, com o sócio passando a figurar como se fosse sujeito passivo direto da obrigação, substituição essa que configuraria nova inovação do critério jurídico, incompatível com o art. 146 do Código Tributário Nacional e com a competência privativa da autoridade lançadora para constituir o crédito tributário, consagrada no art. 142 do mesmo diploma.

31.Não se nega, por evidente, que, em tese, pudesse o Fisco ter optado por formalizar a exigência diretamente contra o sócio, sem arrolar a pessoa jurídica extinta, caso entendesse presentes os pressupostos da responsabilidade pessoal do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Essa opção, contudo, teria exigido outro lançamento, outro fundamento,

outra acusação, outro conjunto probatório voltado à demonstração autônoma dos atos com excesso de poderes ou infração à lei praticados pelo administrador. Não foi esse o caminho adotado pela autoridade autuante, que preferiu formalizar a exigência contra a pessoa jurídica extinta e arrolar o sócio como solidário, arquitetura que, como visto, é juridicamente defeituosa e incompatível com o enunciado vinculante da Súmula CARF nº 112.

32.A conclusão, portanto, é que o arrolamento do sócio como responsável solidário, tal como efetivado no auto de infração, não possui o efeito de suprir a invalidade da identificação do contribuinte. A nulidade do lançamento, reconhecida em relação à pessoa jurídica extinta, estende-se necessariamente à responsabilidade atribuída ao sócio, sob pena de se admitirem, por vias transversas, tanto o esvaziamento da Súmula CARF nº 112 quanto a substituição, pela autoridade julgadora, do polo passivo da exigência, com violação ao art. 142 e ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

33.O reconhecimento da nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, em razão de vício material de natureza insanável, torna prejudicada a análise das demais questões suscitadas no recurso voluntário.

CONCLUSÃO

34.Ante o exposto, acolho a preliminar suscitada e dou provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca