



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.725578/2016-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.204 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	ANTONIO PAULO DE AZEVEDO SODRÉ E OUTROS FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O art. 134, VII, do CTN não se presta à responsabilidade dos recorrentes, pois versa sobre responsabilidade dos sócios, na liquidação de sociedade de pessoas. No caso em dissídio, não há sociedade de pessoas, mas sociedade de capital, uma S.A., por conseguinte, não há sócios, mas acionistas.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Exercício: 2008

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos

fatos e ao mesmo contribuinte, o que não se vislumbrou no presente caso. Nessa senda, também não ocorre quando são desenvolvidos novos argumentos que ratificam o originalmente empregado na motivação do lançamento.

**NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.**

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, à identificação do sujeito passivo, etc.

Não há como tratar o erro na identificação do sujeito passivo como mero vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração de conteúdo no lançamento, naqueles casos em que não basta substituir um nº cadastral (CNPJ ou CPF) por outro.

**RESPONSABILIDADE DOS ACIONISTAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO TEMPORAL.**

O prazo para apresentação de recurso voluntário é de trinta dias a contar da ciência da decisão de primeira instância. Esgotado esse prazo sem a interposição do recurso, a decisão de primeira instância se tornou definitiva, precluindo o direito de apresentação da peça recursal.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AFASTADA.**

Inaplicável o art. 134, VII, do CTN, para responsabilizar sócios se, à época da liquidação, a sociedade consistia em uma sociedade de capital.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e, conhecendo do recurso voluntário, dar-lhe total provimento. Os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah acompanharam o relator pelas conclusões. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Lucas Issa Halah.

Sala de Sessões, em 22 de julho de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah** - Redator

*Assinado Digitalmente*

**Jose Eduardo Genero Serra** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

## RELATÓRIO

### Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários, às fls. 729/786, 789/844, 847/903, 906/961, 964/1019, 1022/1077, 1080/1136, 1139/1195 e 1198/1237, apresentados em face do acórdão nº 12-86.655, exarado pela 1ª Turma da DRJ/RJO, em 31 de março de 2017, às fls. 664/700, que julgou procedente em parte as Impugnações apresentadas pela ANTONIO PAULO DE AZEVEDO SODRÉ E OUTROS, às fls. 341/577, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil Rio de Janeiro I, às fls. 259/279, através do qual foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 18.071.976,98, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real, referente ao exercício de 2008:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 5.020.371,83
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)	R\$ 4.503.775,56
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 3.765.278,87

<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 13.289.426,26</b>
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 1.806.713,28
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)	R\$ 1.620.802,48
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.355.034,96
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 4.782.550,72</b>

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

*Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 21/09/2016 no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - I, relativo ao ano-calendário de 2007, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado, o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 5.020.371,83 (fls. 259/269), e a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, no valor de R\$ 1.806.713,28 (fls. 270/279), todos acrescidos de multa de ofício e de encargos moratórios.*

*2. Também foram responsabilizados solidariamente os sócios LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES, CPF 042.852.127-49, ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA, CPF 245.740.587-49, VALDECYR MACIEL GOMES, CPF 718.224.887-53, CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER, CPF 300.194.197-91, ISACSON CASIUCH, CPF 595.293.267-34, LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO, CPF 876.797.607-72, RICARDO GARCIA MATTEI, CPF 082.309.418-90, e LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE, CPF 347.559.777-20.*

*3. Fundamentou-se a imputação na inobservância do limite de compensação prejuízos fiscais e base negativa de CSLL pela empresa FINANCETEC, sendo efetuado o lançamento em nome dos sócios, uma vez que houve a extinção da sociedade.*

*4. Os fatos verificados pela fiscalização no curso dos trabalhos de auditoria foram registrados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 253/258, a seguir transcritos:*

#### *4.1 “DA INTRODUÇÃO*

*4.2 O credito tributário controlado pelo processo administrativo fiscal nº 11052.000661/2010-26 (fls. 02/207), e originalmente constituído através de auto de infração, foi decorrente de Revisão de Declaração pelo descumprimento a legislação que rege o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do ano-calendário*

de 2007, referente a compensações da prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acima do limite legal do 30% do lucro líquido ajustado, conforme arts. 15 e 16 da Lei 9065/95.

4.3 Pelo Acórdão 12-35.020 da 2ª Turma da DRJ/RJI (fls. 146/151), o lançamento foi declarado NULO POR ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - EMPRESA EXTINTA, pelo fato de que no momento da lavratura do auto de infração a empresa já havia dado baixa na Junta Comercial através de Ata da Assembleia, passando a ser considerada EXTINTA, e por sua vez sem personalidade jurídica.

4.4 Desta decisão, a DRJ/RJOI recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

4.5 A 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária através do acórdão nº 1202-000807 (fls. 165/176), de 13/06/2012, negou provimento ao recurso de ofício e votou no sentido de acolher a preliminar de nulidade do lançamento contra pessoa jurídica extinta, tendo a seguinte ementa:

"EMENTA: NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA.

Tendo a empresa dado baixa na junta comercial, através de ata da assembleia que a declarava como pessoa jurídica extinta, deve ser anulado o lançamento efetuado em face da referida empresa estar extinta."

4.6 Intimada a PGFN a se manifestar sobre o julgamento, foi interposto RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA contra o acórdão do CARF (fls. 177/189).

4.7 Através do despacho 1200-00.204 - a 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária (fls.202/204), datado de 16/08/2013, pelas razões expostas no referido despacho NEGOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e encaminha os autos ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, para reexame de admissibilidade de recurso especial.

4.8 Através do despacho 1200-00.204R - a 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária (fls. 205/206), o Presidente da CSRF negou acolhimento do recurso especial e manteve o entendimento anterior no sentido de negar seguimento ao recurso especial.

4.9 Tendo em vista que o lançamento originário foi anulado por vício formal de identificação do sujeito passivo, vez que a empresa FINANCETEC já havia sido declarada extinta perante a Junta Comercial por ocasião do lançamento do crédito tributário, foi programado pela DIPAC/DRF/RJOI a Operação 27106 - Responsabilidade de Terceiros sobre o Presidente da citada empresa extinta, respondendo solidariamente os demais sócios administradores.

4.10 Por questões operacionais o MPF original foi retificado, alterando-se o tributo programado - IRPF, para IRPJ e CSLL próprios da pessoa jurídica, mantendo-se a operação e período anteriormente programado, e por decorrência do art. 134, VII, procedemos a tributação na figura do Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré, CPF n  297.655.107-30, presidente da empresa fiscalizada.

#### 4.11 DA AÇÃO FISCAL

4.12 Iniciada a a o fiscal de fiscaliza o através da lavratura do Termo de In cio de Fiscaliza o (fls. 208/209) em 03/05/2016, via postal, com ciência através de AR datado de 10/05/2016 (fl. 210), na pessoa do Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré, CPF 297.655.107-30, na qualidade de Presidente da Sociedade Anônima Financetec Participa es S/A, CNPJ 32.119.944/0001-42.

4.13 Por meio da peti o datada de 07 de Junho de 2016 (fls. 213/216), através de seus representantes legais, foi declarado ser descabida a exigência de novo lançamento de credito tributário contra o Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré por entender tratar-se de erro material e não erro formal como fora julgado o lançamento anterior, e por consequência deveria ser aplicado o art. 150,   4 , do CTN, que prevê que o prazo de decadência para constitui o do credito tributário pela Fazenda Nacional se encerra ao final de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

4.14 Na mesma peti o solicita que a fiscaliza o contra o Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré seja encerrada sem a lavratura dos quaisquer autos de infra o, ante já terem os débitos de IRPJ e de CSLL terem decaídos, não sendo possível imputar ao peticionário qualquer responsabilidade sobre tais débitos.

4.15 A peti o apresentada pelo Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré será anexada ao presente termo de verifica o fiscal, fazendo parte deste.

4.16 Outrossim, cabe informar que a constitui o do crédito tributário (lançamento)   uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, realizada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscaliza o (MPF-F), sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único do CTN), não sendo permitido a este outro ato que não aquele regularmente autorizado.

4.17 Pelo exposto, esta fiscaliza o não emitiu juízo de valor sobre o assunto, se resguardando ao direito de apenas citar o ocorrido e anexar a documenta o correlata apresentada.

#### 4.18 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

4.19 Diante ao exposto, procedemos ao lançamento do credito tributário anteriormente declarado nulo por erro de sujei o passiva, através da

*lavratura de auto de infração contra o Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré, CPF 297.655.107-30, na qualidade de Presidente da Sociedade Anônima FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 32.119.844/0001-42, caracterizado como Responsável Solidário, tendo como infração a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição sobre o Lucro Líquido, provocado por compensações indevidas de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculo negativas da CSLL, para o ano-calendário de 2007, que excederam o limite legal de 30% (trinta por cento) do Lucro Real e da CSLL (art. 15 da Lei 9.065/95).*

*4.20 Decorrente das informações constantes da DIPJ/2008, ano-calendário de 2007, da empresa Financetec, foram apurados os seguintes valores:*

*- forma de apuração do IRPJ e da CSLL: ANUAL;*

*VALORES DO IRPJ*

- Lucro Real Antes da Compensação - R\$ 28.824.981,99*
- Compensação de prejuízos anteriores - R\$ 28.824.981,99*
- Lucro Real apos a compensação - R\$ 0,00*
- Limite de compensação 30% - R\$ 8.647.494,60*
- Excesso de compensação - R\$ 20.177.487,39 (valor tributável)*

*VALORES DA CSLL*

- Base de Cálculo da CSLL Antes da Compensação - R\$ 28.677.988,70*
- Compensação de Base Negativa CSLL anteriores - R\$ 28.677.988,70*
- CSLL apos compensação - R\$ 0,00*
- Limite de compensação 30% -R\$ 8.603.396,61*
- Excesso de compensação - R\$ 20.074.592,09 (valor tributável)*

*4.21 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA*

*4.22 Tendo em vista o registro da baixa da empresa na Junta Comercial, a por consequência qualificada como extinta, e sendo este procedimento considerado como de forma irregular, procedemos ao lançamento do crédito tributário na pessoa do seu presidente e responsabilizando solidariamente os demais sócios conforme preceituam os artigos abaixo reproduzidos do CTN, a saber:*

*“Solidariedade Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

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

*Responsabilidade de Terceiros*

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

*VII - os sócios, no caso da liquidação de sociedade de pessoas.”*

*4.23 Desta forma, além da tributação do IRPJ o da CSLL em nome do Sr. Antonio Paulo da Azevedo Sodré, CPF 297.655.107-30, como responsável pelas infrações cometidas na qualidade de Presidente da Sociedade Anônima FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 32.119.844/0001-42, também estendemos a tributação na figura dos sócios na qualidade de responsáveis solidários, a saber:*

*1) LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES CPF: 042.852.127-49 ENDEREÇO: RUA KOBE n°584, BARRA DA TIJUCA - RIO DE JANEIRO CEP:22631-410*

*2) ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA CPF: 245.740.5B7-49 ENDEREÇO: OTR LE CONTINENTAL A LA PLACE DES MOULIN BLOC C, APTO 1 7 EME ETAGE C - MONTE CARLO - MÔNACO PROCURADOR: LUIS GUSTAVO MOREIRA PEREIRA DAS NEVES CPF: 093.908.307-B8 ENDEREÇO: AV. BORGES DE MEDEIROS n°2475 APTO 503 -LAGOA-RIO DE JANEIRO CEP: 22470-002*

*3) VALDECYR MACIEL GOMES*

*CPF: 718.224.887-53 ENDEREÇO: RUA MIGUEL DB FRIAS n°77 BL 3 APTO 601 -ICARAÍ-RIO DE JANEIRO CEP: 24220-901*

*4) CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER CPF: 300.194.197-91 ENDEREÇO: RUA OTÁVIO CORREIA n° 183, CASA - URCA - RIO DE JANEIRO CEP: 22291-180*

*5) ISACSON CASIUCH CPF: 595.293.267-34 ENDEREÇO: RUA BORGES DE MEDEIROS n° 3607 APTO 203, LAGOA - RIO DE JANEIRO CEP: 22470-001*

*6) LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO CPF: 876.797.607-72 ENDEREÇO:RUA THALES DE AQUINO COELHO n°92, BARRA DA TIJUCA-RIO DE JANEIRO CEP: 22793-300*

*7) RICARDO GARCIA MATTEI CPF: 082.309.418-90 ENDEREÇO: RUA JOSE FERREIRA KEFFER nº 192, PARQUE CONTINENTAL - SÃO PAULO CEP: 05327-020 8) LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE CPF: 347.559.777-20 ENDEREÇO: RUA TIMÓTEO DA COSTA, n°1033 BL 1 APTO 604 LEBLON-RIO DE JANEIRO CEP: 22450-130*

#### **4.24 DA JURISPRUDÊNCIA**

**4.25 Conselho Administrativo da Recurso» Fiscais - Acórdão nº 105-14234:**

*4.26 Não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, a formalização da exigência em nome da sociedade extinta, ainda que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal seja atribuída ao sócio, nos termos do inciso VII, do artigo 134, do CTN.*

#### **4.27 DO ARROLAMENTO DE BENS**

4.28 *Em atendimento ao art. 2º da IN/RFB nº 1565 de 11 de Maio de 2015, procedemos a formalização do processo administrativo nº 12448.727.438/2016-34 de ARROLAMENTO DE BENS.”*

(...)

6. *Em resposta, foram apresentadas impugnações conjuntas em 27/10/2016, ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA (fls. 341/359), ANTONIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ (fls. 367/385), CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER (fls. 393/411), ISACSON CASIUCH (fls. 420/439), LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO (fls. 446/464), LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE (fls. 473/491), LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES (fls. 499/417), RICARDO GARCIA MATTEI (fls. 525/543), VALDECYR MACIEL GOMES (fls. 552/570), que, embora tenha sido protocoladas petições distintas em nome de cada um deles, o teor é basicamente o mesmo, do qual, transcrevem-se a seguir os argumentos e pedidos:*

#### 6.1 **“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

6.2 *Como visto na seção anterior, o crédito tributário consubstanciado nos AUTOS corresponde àquele lançado contra FINANCETEC e cancelado no julgamento do processo administrativo nº 11052.000661/2010-26.*

6.3 *Em atendimento às intimações que precederam a lavratura dos autos de infração que deram origem ao referido processo, FINANCETEC apresentou cópia do Ata da Assembleia Geral Extraordinária (AGE), arquivada na JUCERJA em 09.01.2008, na qual os acionistas aprovaram sua dissolução e, como não havia qualquer passivo (apresentadas certidões negativas comprovando a inexistência de débitos fiscais e previdenciários), os liquidantes apresentaram seu relatório de prestação de contas e proposta de partilha dos ativos, os quais também foram aprovados e, conseqüentemente, a companhia declarada extinta.*

6.4 *Assim, mesmo tendo conhecimento da extinção de FINANCETEC, a fiscalização entendeu que o lançamento tributário contra ela estaria correto, porque a baixa de sua inscrição do CNPJ havia sido indeferida em razão de processos de compensação de tributos ainda pendentes de homologação.*

6.5 *No curso do processo administrativo nº 11052.000661/2010-26, demonstrou-se a improcedência da interpretação então adotada pela fiscalização para a lavratura dos autos de infração contra FINANCETEC, uma vez que, nos termos do art. 219, I, da Lei das Sociedades Anônimas, a companhia extingue-se quando do encerramento formal da liquidação em assembleia geral, independentemente da situação cadastral do CNPJ.*

6.6 *Este foi o entendimento que prevaleceu tanto em 1ª instância administrativa quanto no julgamento realizado pela 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF por meio do já mencionado Acórdão nº 1202-000.807, no qual se reconheceu a incorreção do entendimento adotado para a lavratura dos*

*autos de infração e, por conseguinte, que FINANCETEC não poderia figurar como sujeito passivo da obrigação tributária em questão.*

*6.7 Assim, mesmo tendo conhecimento da extinção de FINANCETEC, a fiscalização entendeu que o lançamento tributário contra ela estaria correto, porque a baixa de sua inscrição do CNPJ havia sido indeferida em razão de processos de compensação de tributos ainda pendentes de homologação.*

*(...)*

*6.10 É neste contexto que o IMPUGNANTE foi surpreendido com a lavratura dos AUTOS que, frise-se, dizem respeito a período-base encerrado em 2007 (ou seja, há mais de oito anos da ciência dos AUTOS).*

*6.11 Depreende-se do TVF que, no entendimento da fiscalização, o crédito tributário exigido pelos AUTOS teria sido cancelado no julgamento do processo administrativo nº 11052.000661/2010-26 em razão de erro meramente formal e que, por conseguinte, não estaria atingido pela decadência. Embora não conste do TVF qualquer referência ao art. 173, II, do CTN, este seria o dispositivo que supostamente autorizaria a nova exigência do crédito tributário consubstanciado nos AUTOS. Assim dispõe o art. 173, II, do CTN:*

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."*

*6.12 Ocorre, porém, que o crédito tributário em discussão foi cancelado por um erro evidentemente material, no caso, na identificação do sujeito passivo, conforme reconhecido de forma expressa pelo Acórdão nº 1202-000.807, sendo inaplicável o art. 173, II, do CTN.*

*6.13 Nos termos do art. 142 do CTN, a identificação correta do sujeito passivo da obrigação tributária é um dos elementos essenciais do lançamento:*

*"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."*

*6.14 Como não poderia deixar de ser, a jurisprudência é pacífica no sentido de que o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária constitui erro material, e não meramente formal, como diz o TVF. Nesse sentido, destaquem-se as seguintes ementas de acórdãos proferidos pelo CARF e até mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"):*

*CSRF*

"NFLD - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO. A decisão recorrida concluiu pela nulidade do lançamento em razão da incorreta eleição do sujeito passivo. Tal equívoco cometido pela fiscalização afronta claramente o artigo 142 do CTN, sendo, portanto, um vício de natureza material. Recurso especial negado." (Acórdão CSRF nº 9202-002.987, Relator Gonçalo Bonet Allage, em 07.11.2013)

CARF

"(...)Erro na identificação do sujeito passivo não é mero vício de forma, mas está ferida a própria substância do lançamento, constituindo-se em vício material. Recurso Voluntário Provido." (Acórdão nº 2202-003.407, Relator Mareio Henrique Sales Parada, em 11.05.2016)

"GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. CONTRIBUINTE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Confirma-se a decisão de piso que declara nulo o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, quando a notificação fiscal é lavrada diretamente em nome de empresa que, sem revestir a condição de contribuinte, somente responde pelas obrigações previdenciárias em razão do vínculo de responsabilidade solidária a ela atribuído por integrar grupo econômico de fato. O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, decorrente da incorreta interpretação da legislação pela autoridade lançadora, a qual diante da previsão de solidariedade entre empresas de grupo econômico considera que o lançamento pode ser efetuado diretamente em qualquer uma delas, é vício material." (Acórdão nº 2401-003.981, Relator Cleber Alex Friess, em 10.12.2015)

"LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Reconhece-se a nulidade material do lançamento efetuado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em razão de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Embargos de declaração acolhidos." (Acórdão nº 2101-002.411, Relator Alexandre Naoki Nishioka, em 18.03.2014.)

"LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. O erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta." (Acórdão nº 2403-002.240, Relator Carlos Alberto Mees Stringari, em 15.08.2013)

"(...) ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO SUBSTANCIAL. O erro na identificação do sujeito passivo não representa vício formal e sim substancial." (Acórdão nº 2802-002.145, Relator Jorge Cláudio Duarte Cardoso, em 20.02.2013)

"VÍCIO MATERIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Ocorre vício material quando não preenchidos corretamente os requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional. Recurso Voluntário Provido" (Acórdão nº 2403-001.871, Relator Marcelo Magalhães Peixoto, em 19.02.2013)

"(...) ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO -CANCELAMENTO OU NULIDADE O provimento do recurso por erro na identificação do sujeito passivo enseja nulidade por vício substancial. Caso, portanto, de nulidade material. (...)" (Acórdão nº 1103-00.711, Relator Marcos Shigueo Takata, em 13.06.2012)

"AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. Demonstrado o erro na identificação do sujeito passivo, não

*sendo caso de improcedência, deverá o lançamento ser declarado nulo, por vício material. Recurso ao qual se dá provimento para que seja declarado nulo o lançamento, por vício material." (Acórdão nº 3802-01.041, Relator Francisco Jose Barroso Rios, em 24.05.2012)*

*"LANÇAMENTO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE POR VICIO MATERIAL. CABIMENTO. O erro na identificação do sujeito passivo e determinação do montante do crédito tributário implica inobservância de requisito essencial estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, nulidade do lançamento por vício material. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ADUANEIRA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADÊNCIA. Se o lançamento anteriormente realizado foi declarado nulo por vício material, ao novo lançamento não se aplica o disposto no art. 173, II, do CTN, ficando impossibilitada a abertura de novo prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública impor uma nova penalidade e, por conseguinte, mantido o termo inicial do prazo originalmente estabelecido, contado a partir da data da infração (art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966)". (Acórdão nº 3802-00.923, Relator José Fernandes do Nascimento, em 24.04.2012)*

*"LANÇAMENTO FISCAL COM ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício material que torna nulo o auto de infração." (Acórdão nº 3202-000.443, Relator Gilberto De Castro Moreira Júnior, em 14.02.2012)*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL -LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (...)" (Acórdão nº 108-08.174, Relator Nelson Losso Filho, em 23.02.2005)*

*6.15 Sendo incontroverso que o Acórdão nº 1202-000.807 cancelou o lançamento por erro material, não é aplicável ao caso concreto o art. 173, II, do CTN, mas sim o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, que prevê que o prazo de decadência para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional se encerra ao final de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Logo, quando lavrou os AUTOS, a Fazenda Nacional já havia decaído do seu direito de exigir do IMPUGNANTE o crédito tributário em causa, pois o mesmo decorre de fato gerador verificado no ano-calendário de 2007.*

6.16 *Por ser absolutamente pacífico o entendimento de que o erro expressamente reconhecido no Acórdão nº 1202-000.807 era material - sendo, portanto, inaplicável o art. 173, II, do CTN - o IMPUGNANTE apresentou petição para que a fiscalização contra ele conduzida fosse encerrada, sem a lavratura de quaisquer autos de infração. Embora o pleito do IMPUGNANTE não tenha sido acolhido, o fiscal atuante deixa transparecer seu constrangimento na lavratura dos AUTOS, na medida em que faz constar do no TVF que estava levando adiante o lançamento em razão de sua alegada responsabilidade funcional. Veja-se:*

*"Por meio da petição datada de 07 de Junho de 2016, através de seus representantes legais, foi declarado ser descabida a exigência de novo lançamento de crédito tributaria contra o Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré por entender tratar-se de erro material e não erro formal como fora julgado o lançamento anterior, e por consequência deveria ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, que prevê que o prazo de decadência para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional se encerra ao final de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.*

*Na mesma petição solicita que a fiscalização contra o Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré seja encerrada sem a lavratura de quaisquer autos de infração, ante já terem os débitos de IRPJ e de CSLL terem decaídos, não sendo possível imputar ao peticionário qualquer responsabilidade sobre tais débitos.*

*A petição apresentada pelo Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré será anexada ao presente termo de verificação fiscal, fazendo parte deste.*

*Outrossim, cabe informar que a constituição do crédito tributaria (lançamento) e uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, realizada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscalização (MPF-F), sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único do CTN), não sendo permitido a este outro ato que não aquele regularmente autorizado.*

*Pelo exposto, esta fiscalização não emitiu juízo de valor sobre o assunto, se resguardando ao direito de apenas citar o ocorrido e anexar a documentação correlata apresentada."*

6.17 *Nessa conformidade, sendo competência do órgão julgador administrativo o controle da legalidade do lançamento, deve ser reconhecida a decadência do direito de se exigir do IMPUGNANTE os débitos de IRPJ e CSLL consubstanciados nos AUTOS, o que resulta na total improcedência dos mesmos.*

#### **6.18 IMPOSSIBILIDADE DE SE IMPUTAR AO IMPUGNANTE QUALQUER RESPONSABILIDADE SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO PELOS AUTOS**

6.19 *Caso os AUTOS não sejam cancelados em razão do exposto na seção anterior, o que se admite exclusivamente para fins de argumentação, ainda assim devem eles ser cancelados em razão da inexistência de qualquer responsabilidade atribuível ao IMPUGNANTE pelo crédito tributário em discussão.*

6.20 *O acionista de pessoa jurídica extinta não responde automática e irrestritamente por suas dívidas fiscais. Em outras palavras, não há que se falar em responsabilidade automática do acionista em relação à pessoa jurídica extinta*

*por dissolução voluntária. Muito menos há que se atribuir tal responsabilidade a antigos administradores da pessoa jurídica.*

*6.21 O CTN prevê hipóteses em que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a terceiros, tendo o TVF fundamentado a atribuição de responsabilidade ao IMPUGNANTE com base nos seguintes dispositivos:*

*"Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

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

*(...)*

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

*(...)*

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*Parágrafo único - O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."*

*6.22 Em primeiro lugar, no que se refere ao art. 134, VII, do CTN, há que se destacar que a responsabilidade tributária atribuída pelo referido dispositivo somente é cabível a sócios das "sociedades de pessoas", em que se verifica a chamada "affectio societatis", sendo a figura de cada sócio e a intenção dos mesmos de desenvolver um negócio comum determinante para a continuidade da empresa. Por conseguinte, jamais poderia este dispositivo ser aplicado ao caso concreto, na medida em que a FINANCETEC era organizada sob a forma de sociedade anônima, que se caracteriza como uma típica sociedade "de capital".*

*6.23 Note-se que procedimentos como o adotado nos AUTOS, qual seja, o de se aplicar a acionistas de uma sociedade anônima regras previstas para sócios de sociedades de pessoa, acabam por desfigurar a natureza jurídica da sociedade, criando insegurança jurídica e mesmo afastando o indivíduo do mundo dos negócios, por não poder aferir com precisão os riscos a que estariam sujeitos, Se os riscos são os mesmos para todos os tipos de sociedade, porque razão haveria mais de um?*

*6.24 A inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso concreto é ainda corroborada pelo fato de os AUTOS terem sido lavrados contra o IMPUGNANTE (e não contra outros acionistas, que foram considerados como responsáveis solidários) em decorrência de sua qualidade de Presidente da FINANCETEC, e não de sua participação como sócio da empresa. Dessa maneira, o referido dispositivo sequer guarda coerência com a atuação.*

6.25 Ora, tendo o IMPUGNANTE sido autuado por ter exercido cargo de presidente de FINANCETEC, deveria a fiscalização necessariamente apresentar os respectivos fundamentos acompanhados do dispositivo legal pertinente.

6.26 Um auto de infração, sendo espécie do gênero lançamento, deve indicar e evidenciar a ocorrência de todos os pressupostos de direito e de fato que, em conjunto, fundamentem a constituição do crédito tributário. Dessa maneira, a total impertinência de dispositivo legal citado pelo TVF é, por si só, suficiente a que os AUTOS sejam julgados improcedentes.

6.27 Ainda que assim não fosse, em observância ao princípio da ampla defesa e do contraditório - e também ao artigo 142 do CTN a jurisprudência é pacífica no sentido de somente admitir a responsabilização de acionistas de pessoa jurídica extinta quando a fiscalização, como pressuposto do lançamento, comprova a existência dos requisitos legais necessários a que ela ocorra.

6.28 Citem-se, neste sentido, os seguintes trechos do voto relator do Conselheiro FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, seguido à unanimidade pelos demais integrantes da Turma Julgadora, no Acórdão nº 1401-00.377, de 11.11.20102:

*“Importante destacar que no caso de extinção de sociedades, o sócio da pessoa jurídica não é automaticamente responsável por dívidas da empresa extinta, tal como acontece na incorporação societária (art. 207 do RIR/99 e art. 227 da Lei 6404/76).*

*Com eleito, a responsabilidade do sócio somente ocorre em caso de comprovação de (a) seu uso indevido com objetivo de esconder as atividades do sócio (art. 50 do Código Civil), (b) dissolução irregular da pessoa jurídica, ou (c) dissolução de sociedade que seja considerada de pessoas (art. 134. VII. do CTN).*

*Na primeira situação, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica para aplicar o auto de infração na pessoa do sócio, verdadeiro interessado.*

*Nas demais situações, por ausente a pessoa jurídica, o sócio torna-se responsável por força de lei. O Código Civil estabelece que a existência legal da pessoa jurídica de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no registro de comércio (art.45), ocasião em que adquire capacidade jurídica para figurar como sujeito de direitos e obrigações.*

*(...)*

*No tocante às normas previstas no Código Tributário Nacional, o art. 121 prevê genericamente que poderão constar do pólo passivo da relação jurídico tributária tanto o contribuinte quanto o responsável; e especificamente: que o "sujeito passivo da obrigação é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo".*

*Isso, desde logo, oferece suporte para afirmar que não é obrigatório constar na relação jurídica aquela pessoa que praticou o ato descrito como hipótese legal de incidência (fato gerador), e que deve ser identificado como sujeito passivo quem estiver obrigado ao pagamento.*

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

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

*Art. 134 — Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: VII — os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*Ou seja, se a empresa que foi liquidada era uma sociedade de pessoas (e isto deve estar devidamente demonstrado como pressuposto do lançamento), os responsáveis são os sócios, e, com base no art. 121, II, eles - e somente eles - devem constar na relação jurídica da exigência tributária.*

*No entanto, as empresas constituídas sob forma de "limitada" são, regra geral, consideradas como sociedades de capital e não sociedades de pessoas, já que de seu contrato social constam normas acerca do ingresso de herdeiros no caso de falecimento dos sócios e de autorização para novo sócio. Portanto, somente se o fiscal demonstrasse que a empresa extinta correspondia a uma sociedade de pessoas, poderia promover o lançamento contra os seus antigos sócios.*

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

*Convém destacar que o distrato da sociedade não se assemelha à situação de incorporação de sociedades, pois enquanto nesta hipótese existe a responsabilidade automática por sucessão nos termos do art. 133 do CTN, na dissolução existem requisitos legais que devem ser explorados para formular o lançamento, a saber se foi regular a liquidação, se os ativos recebidos cobrem o valor exigido, e se tratava-se de sociedade de pessoas.*

*Assim sendo, considero correto o Acórdão recorrido, que julgou nulo o lançamento formalizado contra uma pessoa jurídica extinta por dissolução total com distrato devidamente registrado e seu CNPJ encerrado antes do lançamento, pois com isso se afronta o disposto no art. 121 do CTN, principalmente em situação em que não lia sucessão automática por terceiro (sócio, administrador, liquidante, etc).*

*Visando maior clareza, esclareço que no presente caso se trata de nulidade material, por afronta aos requisitos do lançamento (examináveis de ofício), previstos no art. 142 do CTN. (...)No presente caso, se tivesse resultado devidamente comprovada a existência dos requisitos — do Código Tributário Nacional ou do Código Civil — a formalização do lançamento contra os sócios conferiria a eles não só a possibilidade de defender seus interesses com argumentos desde sobre a suposta falta cometida pela empresa até que sua empresa não era daquelas consideradas como de pessoas. Desse modo, estariam assegurados, desde o processo administrativo, os direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório.*

*No entanto, no presente caso, a fiscalização nada apontou quanto ao interesse comum desses sócios na situação que constituiu o fato gerador do imposto e das contribuições lançados (art. 124, I, do CTN).*

*Da mesma forma, no tocante à responsabilidade pessoal dos sócios, a fiscalização não tomou qualquer providência visando demonstrar que os referidos sócios foram os "executores materiais, participes ou mandantes da infração", agindo com dolo, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 do CTN)." (Grifos do IMPUGNANTE.)*

*6.29 No presente caso, como visto no trecho transcrito no TVF (parágrafo 4.22), limitou-se a fiscalização a fazer referência genérica e inespecífica a um suposto procedimento de dissolução irregular.*

*6.30 Ora, a assembleia geral de FINANCETEC realizada em 28.12.2007 contou com a presença da totalidade dos seus acionistas que, por unanimidade, aprovaram sua dissolução e nomearam os liquidantes. Como a companhia não apresentava quaisquer passivos, os liquidantes, no mesmo momento, apresentaram seu relatório de prestação de contas e proposta de partilha dos ativos. O relatório foi aprovado pelos acionistas e a companhia foi declarada extinta.*

*6.31 Com relação aos aspectos formais da extinção de FINANCETEC, a ata da AGE, que aprovou o encerramento da liquidação e a sua extinção, foi arquivada na JUCERJA em 09.01.2008, sob o nº 1765569. Para arquivamento da ata na JUCERJA, foram regularmente apresentadas certidões negativas, comprovando a inexistência de débitos fiscais e previdenciários.*

*6.32 Não há, portanto, qualquer fundamento para que se considere a extinção de FINANCETEC irregular. Pelo contrário, o próprio TVF reconhece que a extinção de FINANCETEC foi registrada na JUCERJA, sendo incontroversa, também, a comunicação da extinção à RFB (que foi objeto do processo administrativo nº 11052.000661/2010-26).*

*6.33 No que diz respeito ao outro dispositivo do CTN invocado pela fiscalização para justificar a pretendida responsabilização - o art. 124, I, do CTN -, a fiscalização também não esclarece por que razão o mesmo seria aplicável ao caso concreto. Com efeito, não há no TVF qualquer menção a qualquer fato que indicasse o alegado "interesse comum" do IMPUGNANTE na situação que constituiu o fato gerador dos tributos em discussão.*

*6.34 O simples exercício de cargo na administração da FINANCETEC não é suficiente para evidenciar e caracterizar a existência de "interesse comum" do IMPUGNANTE com a empresa.*

*6.35 O "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", a que se refere o art. 124, I, do CTN, somente pode surgir entre pessoas que estejam diretamente vinculadas à referida situação, por terem se tornado sujeitos passivos em razão de sua materialização.*

6.36 Como se fosse possível deixar de lado o fato de o IMPUGNANTE ter sido autuado "na qualidade de presidente" - e não de sócio - de FINANCETEC, o referido dispositivo também não poderia justificar a sua responsabilização em razão de sua condição de sócio da empresa. O fato de os sócios participarem indiretamente dos resultados da sociedade não caracteriza o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", capaz de atribuir-lhes responsabilidade tributária solidária. Isso porque, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o art. 124, inciso I, do CTN somente é aplicável quando as partes tem um interesse jurídico comum (e não meramente econômico) na situação que constitua o fato gerador do tributo, vale dizer, quando participem como sujeitos da relação jurídica que dá azo à ocorrência do fato imponible (vide AgRg no Agravo em REsp nº 603.177/RS, de 19.03.2015, Relator Min. Benedito Gonçalves; AgRg no Agravo em REsp nº 21.073/RS, de 18.10.2011, Relator Min. Luiz Fux; AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.055.860, de 17.02.2009, Relatora Min. Denise Arruda; REsp nº 884.845/SC, de 05.02.2009, Relator Min. Luiz Fux; REsp nº 834.044/RS, de 11.11.2008, Relatora Min. Denise Arruda; e REsp nº 859.616/RS, de 18.09.2007, Relator Min. Luiz Fux).

6.37 Nessa conformidade, os AUTOS devem ser cancelados também em razão da completa ausência dos requisitos necessários para atribuição de responsabilidade ao IMPUGNANTE no caso concreto.

6.38 A impossibilidade de o crédito tributário em discussão ser exigido dos sócios ou administradores de FINANCETEC foi inclusive reconhecida no julgamento dos autos anteriormente lavrados contra a empresa; nesse sentido, destaque-se o seguinte trecho do voto proferido pela relatora do Acórdão nº 1202-000.807, Conselheira VIVIANE VIDAL WAGNER:

*"A autuação em nome do sócio, num caso desses, dependeria da caracterização de alguma das hipóteses legais que o justificassem.*

*No caso da liquidação de sociedade de pessoas, a imputação de eventual responsabilidade ao sócio deve ser feita em caráter solidário, nos termos do inciso VII do art. 134 do CTN: (...)*

*De outra forma, os sócios respondem pessoalmente apenas nas hipóteses descritas no art. 135 do mesmo CTN: (...)*

*Ou em caso de conduta dolosa perante as infrações à legislação tributária, conforme disposto nos artigos (136 e 137): (...)*

**Assim, os sócios da pessoa jurídica extinta regularmente na forma da lei não respondem pelos tributos apurados posteriormente caso não pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, consoante têm decidido os tribunais. Isto se aplica no presente caso.**

*Diante da infração verificada na apuração do lucro real em função de operações de encerramento, **não se caracterizando uma das hipóteses de responsabilidade tributária do sócio**, há que se considerar válida a cobrança do próprio contribuinte,*

*sob risco de se perpetuar a infração em face da legislação tributária, sem qualquer penalidade." (Grifos do IMPUGNANTE.)*

6.39 Não bastasse isso, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional concordou com o entendimento acima transcrito no curso do processo administrativo nº 11052.000661/2010-26, tendo replicado o mesmo argumento em seu recurso especial, que acabou não sendo admitido. É o que se verifica no trecho abaixo transcrito do recurso especial (páginas 12 e 13):

*"30. Diante da infração verificada na apuração do lucro real em função de operações de encerramento, não se caracterizando uma das hipóteses de responsabilidade tributária do sócio, há que se considerar válida a cobrança do próprio contribuinte, sob risco de se perpetuar a infração em face da legislação tributária, sem qualquer penalidade.*

*31. No presente caso, a declaração de nulidade da autuação em face do contribuinte "extinto" lhe garantiria uma isenção não prevista em lei (...)"*

6.40 Em suma, a fiscalização não comprovou a caracterização de nenhum dos requisitos previstos pelo CTN para a responsabilização do IMPUGNANTE e nem poderia fazê-lo, uma vez que os mesmos não se verificaram no caso concreto, como reconhece o voto proferido no julgamento do Acórdão nº 1202-000.807 pela Relatora Conselheira VIVIANE VIDAL WAGNER e a própria Procuradoria da Fazenda Nacional.

6.41 Assim, os AUTOS também devem ser cancelados também pela impossibilidade de se imputar ao AUTUADO ou ao RESPONSABILIZADO qualquer responsabilidade sobre o crédito tributário exigido originalmente da FINANCETEC.

#### **6.42 INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSLL NO CASO DE EXTINÇÃO**

6.43 Na absurda hipótese de os AUTOS serem mantidos a despeito de já terem os débitos de IRPJ e de CSLL decaídos e de não ser possível imputar responsabilidade ao IMPUGNANTE, devem eles ser cancelados quanto ao mérito.

6.44 Os AUTOS exigem crédito tributário decorrente de compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL supostamente efetuada a maior por FINANCETEC, uma vez que realizada sem a observância da trava de 30% imposta por meio da Lei 9.065/95.

6.45 Conforme se verifica no parecer sobre a Medida Provisória (MP) nº 998, de 19.05.1995, convertida na Lei nº 9.065/95, apresentado pelo Deputado Mussa Demes, relator da Comissão Mista do Congresso, o propósito da referida limitação não foi o de retirar do contribuinte o direito de compensar integralmente seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, mas apenas o de diferir a referida compensação no tempo, de forma a garantir uma parcela da arrecadação do IRPJ e da CSLL.

6.46 A empresa que se extingue por liquidação não tem mais como aproveitar os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL existentes na data de sua extinção,

*razão pela qual a aplicação do limite de 30% constante dos dispositivos acima transcritos teria o efeito, em tais situações, não apenas de diferir, mas sim de retirar do contribuinte o direito à compensação integral de seus prejuízos fiscais e bases negativas, contrariando o objetivo buscado pelo legislador com a referida norma.*

*6.47 De fato, a justificativa apresentada pelo Deputado Mussa Demes para a criação do limite de 30% foi a de que ela apenas propiciaria um fluxo de arrecadação, "sem retirar do contribuinte o direito de compensar". Tanto assim é que o referido limite jamais correspondeu a uma restrição da compensação a 30% do montante dos prejuízos, mas sim a 30% do valor do lucro apurado em determinado período, sendo permitida a utilização do restante do prejuízo fiscal em períodos de apuração posteriores.*

*6.48 Assim, se a lei não impede a compensação integral, mas apenas a posterga, cabe ao contribuinte compensá-lo sem a "trava" na sua extinção, sob pena de se tornar impossível a integral utilização do prejuízo fiscal, o que seria contrário ao objetivo da norma.*

*6.49 Ressalte-se que a não-aplicação do limite previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, nos casos de extinção de pessoa jurídica, não é incompatível com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 344.994 de que o aproveitamento de prejuízos fiscais configura mero benefício fiscal, já que o art. 111 do CTN apenas determina a interpretação literal de legislação relativa à isenção tributária, e não daquela que verse sobre benefício fiscal de outra natureza, como é o caso, segundo o STF, do aproveitamento de prejuízos fiscais.*

*6.50 Por outro lado, mesmo a interpretação literal das normas que estabelecem benefício fiscal não pode ter o condão de limitar o alcance pretendido pelo legislador. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, com a autoridade de um dos autores do projeto de que resultou o CTN, ao escrever sobre o art. 111 do CTN em parecer de 07.01.1972 (inédito), afirmou que considerava "inaceitável, já agora, a tese de que se deva interpretar literalmente a norma de lei que outorga isenção".*

*6.51 O STF, quando tinha a competência para examinar questões de ordem infraconstitucional, chegou a mitigar o rigor do art. 111 do CTN (Agravo nº 98.249-3-AM e RE nº 90.863-MG).*

*6.52 O fato de a legislação excepcionar a aplicação do limite de 30% previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 em determinadas hipóteses não conduz à interpretação de que, em não havendo determinação de lei expressa nesse sentido, o referido limite não poderia deixar de ser aplicado nos casos de extinção de pessoa jurídica.*

*6.53 Isso porque, como visto nos itens anteriores, a intenção do legislador, ao criar o referido limite, foi apenas a de diferir a compensação no tempo, de forma a garantir uma parcela da arrecadação do IRPJ e da CSLL, sem retirar do contribuinte o direito de compensar integralmente seus prejuízos fiscais e bases de*

*cálculo negativas. Dessa forma, a aplicação do referido limite pressupõe que o contribuinte possa efetuar a compensação do restante dos prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas em períodos-base posteriores, não sendo aplicável nas hipóteses em que essa possibilidade não existe, por força da extinção da pessoa jurídica.*

*6.54 As exceções previstas na lei para a aplicação do referido limite aplicam-se a situações em que, a rigor, o contribuinte poderia utilizar seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em períodos-base posteriores, mas que, por uma questão de política fiscal, entendeu-se que o diferimento da compensação no tempo deveria ser abolido como forma de incentivo de determinadas atividades (lucros auferidos por empresas inseridas no programa Befiex e dedicadas a atividades rurais).*

*6.55 A inaplicabilidade da "trava" aos casos de extinção de pessoa jurídica não está vinculada à constitucionalidade ou legalidade de eventuais limitações impostas por lei à compensação de prejuízos fiscais, mas sim a uma interpretação teleológica da própria lei, expressa na Exposição de Motivos da MP n° 998/95, convertida na Lei n° 9065/95, que evidencia que o legislador em momento algum pretendeu eliminar a compensação de prejuízos fiscais.*

*6.56 Assim, o decidido pelo STF no julgamento do RE n° 344.994 não tem o condão de interferir no entendimento já pacificado pela CSRF de que o limite de 30% não se aplica em casos de extinção da pessoa jurídica.*

*6.57 Resta, portanto, demonstrado o descabimento dos AUTOS também quanto ao mérito.*

#### **6.58 DESCABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA NO AUTO**

*6.59 Primeiramente, o IMPUGNANTE ressalta que o procedimento adotado por FINANCETEC estava em total consonância com a jurisprudência administrativa, definitivamente prevalecente em 31.12.2007 (no sentido da não-observância da "trava" de 30% no caso de extinção), motivo por si só suficiente que seja reconhecido o descabimento da exigência de multa, por aplicação do art. 100, III, do CTN, combinado com seu parágrafo único, segundo o qual a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades.*

*6.60 Além disso, o parágrafo único do art. 134 do CTN, que trata da responsabilidade de acionistas em caso de extinção de sociedades de pessoas é expresso no sentido de que ele somente se aplica "em matéria de penalidades, às de caráter moratório". Assim, jamais poderia ser exigida do IMPUGNANTE qualquer multa de caráter punitivo, como é o caso da multa de ofício.*

#### **6.61 ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

6.62 *Caso superados os argumentos acima, o que mais uma vez se admite apenas em razão do princípio da eventualidade, é descabida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, e não se pode falar em mora na exigência de multa.*

#### 6.63 **PEDIDO**

6.64 *Por todo o exposto, pede e espera o IMPUGNANTE que os AUTOS sejam julgados improcedentes e que se reconheça que o IMPUGNANTE não tem qualquer responsabilidade sobre o crédito fiscal exigido originalmente de FINANCETEC.”*

7. *Vale ressaltar que a impugnação transcrita acima teve como base a apresentada pelo autuado ANTONIO PAULO DE AZEVEDO SODRÉ às fls 367/385, sendo os mesmos argumentos repetidos pelos demais sócios responsabilizados no lançamento, apenas citando “RESPONSABILIZADO” em lugar de “AUTUADO”.*

8. *É importante frisar que todos os responsáveis solidários foram cientificados e apresentaram impugnação tempestivamente, conforme descrito no parágrafo 5 deste acórdão.*

9. *É o relatório.*

### **Da Decisão Recorrida**

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 259/279, o Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 253/258, e as Impugnações apresentadas pelos Responsáveis, às fls. 341/577, a 1ª Turma da DRJ/RJO exarou o Acórdão nº 12-86.655, em 31/03/2017, às fls. 664/700, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte os créditos tributários lançados, acrescidos de juros e MULTA DE MORA de 20%. Saliento que RECORREU DE OFÍCIO quanto à parcela do crédito tributário exonerada. O acórdão restou assim ementado:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2016*

**NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO -INEXISTÊNCIA**

*Os vícios formais são aqueles que não interferem "no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. A pessoa jurídica dissolvida não é titular de direitos nem sujeito de obrigações. Os direitos e obrigações se transmitem a seus membros de acordo com a vontade expressa no distrato social. Caracterizado erro de fato na identificação do sujeito passivo, o lançamento é nulo*

*por vício formal, permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.*

**RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - SOCIEDADE ANÔNIMA FECHADA. SOCIEDADE DE PESSOAS.**

*A sociedade anônima fechada cuja relação pessoal entre os sócios é fundamental para o objetivo social se caracteriza como sociedade de pessoas. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2016*

**DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA**

*A partir da decisão anulando lançamento por vício formal a Fazenda Pública tem prazo de 5 (cinco) anos para fazer o novo lançamento, conforme art. 173, II, do CTN.*

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

*Exercício: 2008*

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.**

*O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.*

**NORMAS COMPLEMENTARES. PRÁTICAS REITERADAS. ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

*O comando do art. 100, III, do CTN não se aplica a práticas infracionais que não tenham sido detectadas pela Administração, como é o caso de compensação acima do limite permitido por lei.*

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. NÃO CABIMENTO.**

*A responsabilização dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório, nos termos do art. 134, parágrafo único, do CTN.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Exercício: 2008*

**COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CSLL.**

**DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.**

*O saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL apurada em anos anteriores poderá ser compensada com Base de Cálculo de CSLL apurada, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento da referida Base de Cálculo. Não há previsão legal que permita a compensação acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.*

***Impugnação Procedente em Parte***

***Crédito Tributário Mantido em Parte***

### **Do Recurso Voluntário**

O Sr. ANTÔNIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ tomou ciência da sobredita decisão em **12/04/2017**, através de Termo de Ciência de Processo, assinado por seu representante legal, às fls. 704. Já os responsáveis solidários foram cientificados nas seguintes datas, consoante documentos constantes dos autos:

- a) CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER – em 20/04/2017, através de Aviso de Recebimento – AR, às fls. 720;
- b) LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 721;
- c) LUIS GUSTAVO MOREIRA PEREIRA DAS NEVES - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 722;
- d) VALDECYR MACIEL GOMES - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 723;
- e) ISACSON CASIUCH - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 724;
- f) RICARDO GARCIA MATTEI - em 25/04/2017, através de AR, às fls. 725;
- g) LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 1247;  
e
- h) LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES - em 20/04/2017, através de AR, às fls. 1251;

Nessa senda, não constam dos autos a ciência do responsável solidário: ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA.

Indignados, o Sr. ANTÔNIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ e demais responsáveis solidários, abaixo listados, apresentaram, em peças separadas, Recurso Voluntário, nas seguintes datas:

- a) ANTÔNIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ, em 11/05/2017, às fls. 1198/1237;
- b) LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES, em 11/05/2017, às fls. 729/786;
- c) VALDECYR MACIEL GOMES, em 11/05/2017, às fls. 789/844;
- d) LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO, em 11/05/2017, às fls. 847/903;

- e) LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE, em 11/05/2017, às fls. 964/1019;
- f) RICARDO GARCIA MATTEI, em 11/05/2017, às fls. 1022/1077;
- g) CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER, em 11/05/2017, às fls. 1080/1136; e
- h) ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA, em 11/05/2017, às fls. 1139/1195.

Não constam dos autos as peças recursais dos responsáveis solidários: LUIS GUSTAVO MOREIRA PEREIRA DAS NEVES e ISACSON CASIUCH.

Conforme ressaltado, os recursos voluntários foram protocolados em peças distintas, contudo contêm idênticos pedidos e causas de pedir. Nessa toada, tomando como base a peça recursal apresentada pelo autuado ANTÔNIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ, às fls. 1198/1237, verifica-se que, além da tempestividade, citou doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, e reitera as razões apresentadas por ocasião da impugnação, acrescentando argumentações visando **demonstrar a improcedência da decisão recorrida, notadamente quanto aos seguintes tópicos:**

- a) **Da Preliminar – Da Ilegitimidade Passiva e Da Alteração do Critério Jurídico - Da Improcedência da Decisão no que diz Respeito a Atribuição de Responsabilidade ao Recorrente.**
- b) **Do Mérito - Da Prejudicial de Decadência: Da Improcedência da Decisão em Razão da Anulação do Lançamento Anterior Por Vício Material; e**
- c) **Do Mérito – Da Improcedência da Decisão Quanto à Limitação da Compensação de Prejuízos Fiscais e Base Negativa de CSLL no Caso de Extinção.**

É o Relatório

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

## DA ADMISSIBILIDADE

Dos Recursos Voluntários

Apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, os senhores: ANTÔNIO PAULO DA AZEVEDO SODRÉ, LUIZ ILDEFONSO SIMÕES LOPES, VALDECYR MACIEL GOMES, LUIZ FERNANDO CAMARGO VIEIRA ROMANO, LUIZ FERNANDO CORREIA PARENTE, RICARDO GARCIA MATTEI, CARLOS BERNARDO VOGT KESSLER e ANTONIO CARLOS AMARAL SABÓIA. Nessa senda, pugno em favor da tempestividade e do atendimento aos demais requisitos de admissibilidade por todos. Portanto, deles conheço.

Todavia, compulsando os autos, constata-se que não constam as peças recursais dos seguintes responsáveis solidários, os senhores: **LUIZ GUSTAVO MOREIRA PEREIRA DAS NEVES e ISACSON CASIUCH**. Nessa toada, ao não combaterem o vínculo de responsabilidade imposto, consolidou-se a situação jurídica materializada na decisão de primeira instância, nos termos do art. 42, inciso I, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>, restando caracterizada a **preclusão temporal**.

Entretanto, em virtude dos demais responsáveis tributários terem recorrido combatendo o crédito tributário lançado de ofício, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018<sup>2</sup>, a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a todos responsabilizados, uma vez que a desistência apontada não implica em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

#### Do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício deveu-se à exoneração de crédito tributário, no montante de R\$ 3.754.896,81, em decorrência da substituição da multa de ofício de 75% pela multa de mora de 20%, por conseguinte em montante superior a R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF de nº 63, de 09/02/2017, vigente à época do julgamento proferido pela DRJ/RJO, conforme destacado no acórdão da decisão de piso, às fls. 664/700.

Entretanto, tal limite foi objeto de alteração pela Portaria MF nº 02/2023, que o fixou em R\$15.000.000,00 (principal + multa de ofício).

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).*

<sup>1</sup> Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

<sup>2</sup> Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

Considerando, portanto, o atual limite, o recurso de ofício não pode ser conhecido, nos termos do que consta na Súmula nº 103 deste Conselho:

**SÚMULA CARF nº 103**

*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Por todo o exposto, **voto por não conhecer do recurso de ofício.**

---

## DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

---

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN<sup>3</sup>, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN<sup>4</sup>.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma

---

<sup>3</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

<sup>4</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005<sup>5</sup>. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

*Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.*

## DA PRELIMINAR

### Da Ilegitimidade Passiva e Da Alteração do Critério Jurídico

Na espécie, a Fiscalização efetivou a autuação na figura do Sr. Antônio Paulo de Azevedo Sodré, CPF nº 297.655.107-30, presidente da empresa FINANCETEC, extinta perante a Junta Comercial, respondendo solidariamente os demais sócios administradores, em ambos os casos alicerçados no art. 124, I, c/c art. 134, VII, previstos no CTN, uma vez que inferiu que foi irregular o procedimento de baixa da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A na Junta Comercial, tendo como consequência a sua extinção.

Indignados, os responsabilizados apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, requerendo que seja declarada a nulidade em razão:

- i. Da improcedência da decisão atacada em corroborar com a imputação aos Recorrentes de qualquer atribuição de responsabilidades sobre o crédito tributário exigido pelos autos:

<sup>5</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- A princípio, aduz que deve se ter em mente a premissa de que o (...) *acionista de pessoa jurídica extinta não responde automática e irrestritamente por suas dívidas fiscais. Em outras palavras, não há que se falar em responsabilidade automática do acionista em relação à pessoa jurídica extinta por dissolução voluntária. Muito menos há que se atribuir tal responsabilidade a antigos administradores da pessoa jurídica;*
- No presente caso, extrai-se do TVF que **os impugnantes foram responsabilizados com base no art. 124, I, c/c o art. 134, VII, ambos do CTN.** (...) *Em primeiro lugar, no que se refere ao art. 134, VII, do CTN, há que se destacar que a responsabilidade tributária atribuída pelo referido dispositivo somente é cabível a sócios das "sociedades de pessoas", em que se verifica a chamada "affectio societatis", sendo a figura de cada sócio e a intenção dos mesmos de desenvolver um negócio comum determinante para a continuidade da empresa. Por conseguinte, jamais poderia este dispositivo ser aplicado ao caso concreto, na medida em que a FINANCETEC era organizada sob a forma de sociedade anônima, que se caracteriza como uma típica sociedade "de capital";*
- (...) *A inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso concreto é ainda corroborada pelo fato de os AUTOS terem sido lavrados contra o IMPUGNANTE (e não contra outros acionistas, que foram considerados como responsáveis solidários) em decorrência de sua qualidade de Presidente da FINANCETEC, e não de sua participação como sócio da empresa. Dessa maneira, o referido dispositivo sequer guarda coerência com a autuação;*
- (...) *Ainda que assim não fosse, em observância ao princípio da ampla defesa e do contraditório - e também ao artigo 142 do CTN a jurisprudência é pacífica no sentido de somente admitir a responsabilização de acionistas de pessoa jurídica extinta quando a fiscalização, como pressuposto do lançamento, comprova a existência dos requisitos legais necessários a que ela ocorra, o que não ocorreu no presente caso;*
- Embora tenha carreado os autos, desde a primeira autuação, que a dissolução da FINANCETEC foi regular, sob o prisma da legislação societária e civil, na espécie (...) *limitou-se a fiscalização a fazer referência genérica e inespecífica a um suposto procedimento de dissolução irregular;*
- (...) *No que diz respeito ao outro dispositivo do CTN invocado pela fiscalização para justificar a pretendida responsabilização - o art. 124, I, do CTN -, a fiscalização também não esclarece por que razão o mesmo seria aplicável ao caso concreto. Com efeito, não há no TVF qualquer menção a qualquer fato que indicasse o alegado "interesse comum" do IMPUGNANTE na situação que constituiu o fato gerador dos tributos em discussão;*

- (...) *Como se fosse possível deixar de lado o fato de o IMPUGNANTE ter sido autuado "na qualidade de presidente" - e não de sócio - de FINANCETEC, o referido dispositivo também não poderia justificar a sua responsabilização em razão de sua condição de sócio da empresa. O fato de os sócios participarem indiretamente dos resultados da sociedade não caracteriza o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", capaz de atribuir-lhes responsabilidade tributária solidária. Isso porque, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o art. 124, inciso I, do CTN somente é aplicável quando as partes tem um interesse jurídico comum (e não meramente econômico) na situação que constitua o fato gerador do tributo, vale dizer, quando participem como sujeitos da relação jurídica que dá azo à ocorrência do fato imponible;*
- Finaliza asseverando que tanto a relatora do Acórdão nº 1201-000.807, como a Procuradoria da Fazenda, em relação a autuação anulada, pactuam do entendimento no que diz respeito à (...) *impossibilidade de o crédito tributário em discussão ser exigido dos sócios ou administradores de FINANCETEC.*

ii. Da Alteração do Critério Jurídico:

- O Fisco (...) *sequer alegou que a FINANCETEC seria uma "sociedade de pessoas". Na verdade, o próprio TVF transparece que a motivação para atribuição de responsabilidade tributária ao RECORRENTE nunca foi essa: como já mencionado anteriormente, as únicas referências feitas pelo TVF em relação à questão dizem respeito a uma dissolução irregular (que se demonstrou inexistente) e **ao cargo de presidente da FINANCETEC exercido pelo RECORRENTE.** Ora, se a responsabilidade tributária prevista no art. 134, VII, do CTN diz respeito à condição de sócio (e não de administrador), a única conclusão que se pode tirar do fato de o TVF ter autuado o RECORRENTE "na qualidade de ex-presidente" da FINANCETEC é que a fiscalização não o responsabilizou em razão de a FINANCETEC ser uma "sociedade de pessoas"; e*
- Já a decisão vergastada (...) *fundamentou a manutenção da responsabilidade tributária do RECORRENTE no entendimento de que as sociedades anônimas de capital fechado podem ter características intrínsecas de "sociedades de pessoas" e afirma que este seria o caso da FINANCETEC com base exclusivamente na ata de AGE em que foi deliberada a eleição dos liquidantes e a aprovação do relatório por eles apresentado.*

Quanto a este pleito, o Acórdão recorrido asseverou:

- (...) *A penalidade pecuniária é aplicada contra o patrimônio do infrator, pela qual fica afetado. E, no caso de dissolução da sociedade, o patrimônio é dividido proporcionalmente aos sócios após a liquidação de todas as dívidas, porventura, existentes. Ora, se a dívida era da sociedade, caberia reduzir a dívida do patrimônio*

*da sociedade e o saldo seria repartido aos sócios. Assim, é evidente que o quinhão de cada sócio sofre, necessariamente uma diminuição, tanto pela dedução dos tributos quanto das penalidades tributárias. (...) Se assim não fosse, estar-se-ia criando um enriquecimento ilícito de cada sócio, uma vez estariam recebendo um quinhão maior do que o patrimônio realmente correspondia;*

- *(...) Então, temos que a obrigação tributária surge em face da sociedade, a qual suportará esse ônus com o seu patrimônio. E, não podemos olvidar que uma pessoa jurídica é apenas uma ficção, já que quem a controla são evidentemente pessoas físicas. Havendo a extinção da sociedade, esta não poderá mais responder pela dívida, pois não existe no mundo jurídico. Entretanto, o patrimônio, que arcaria com aquela obrigação tributária, continua existindo, sendo apenas transferido às pessoas físicas que a controlavam. (...) Conclusão, independente do nome que se dê para figurar no pólo passivo, quem arcaria com o cumprimento da obrigação tributária é o patrimônio da sociedade, ora extinta, que é o mesmo que foi repartido aos sócios;*
- *Embora a constituição de uma pessoa jurídica na forma de uma sociedade anônima, em regra, o capital investido prevaleça sobre as relações pessoais, independentemente de quem aporte o capital, na espécie, estar-se-á perante uma sociedade anônima de capital fechado, na qual pode privilegiar as relações pessoais, dependendo da relação entre os sócios. (...) Nesse sentido, a jurisprudência vem consolidando novo entendimento para se adequar a atual situação desse tipo de sociedade, considerando-as como sendo sociedades de pessoas. Neste ponto, cita jurisprudência do STJ que entende corroborar com sua aceção;*
- *(...) Essas sociedades anônimas de capital fechado, nas quais a relação pessoal é relevante, possuem uma característica mista. Tanto tem característica de sociedade de capital como de sociedade de pessoas. (...) Podemos concluir que a natureza da sociedade anônima é de capital, no entanto, as companhias fechadas apresentam características e imprescindibilidades inerentes às sociedades de pessoas, principalmente a presença da affectio societatis para o prosseguimento e exercício do objeto social;*
- *(...) No caso concreto, temos uma sociedade anônima de capital fechado que guarda, evidentemente, características de sociedade de pessoas. Basta ver que, na Ata da Assembleia Geral Extraordinária (fls. 120/123) que aprovou a dissolução da companhia, houve a eleição dos liquidantes e imediata aprovação do relatório apresentado por estes, como descrito no item “d” nos seguintes termos: “(...) a pedido dos acionistas, os Liquidantes já vinham acompanhando as atividades da Companhia, estando, portanto, em condições de apresentar o seu Relatório de Atividades a tempo de ser examinado pela Assembleia Geral (...)”. Fato que só*

*corroborar a relação pessoal dos sócios, haja vista que os liquidantes já vinham trabalhando no relatório antes mesmo de serem eleitos em Assembleia Geral, a qual só serviu pra dar uma formalidade, imposta pela lei das S/A, do que já havia sido decidido pelos sócios;*

- Sendo, de fato, uma sociedade de pessoas, a pessoa jurídica, ora extinta, submeteu-se ao previsto no art. 134, VII, do CTN, sendo, portanto, transferida a responsabilidade aos sócios; e
- No que toca à responsabilização alicerçada no art. 124, I, do CTN, admite o equívoco da Fiscalização, contudo adverte que (...) *não impediu o real entendimento, pelos autuados, dos fatos a eles imputados. Fica, evidente, que não há nenhuma forma de cerceamento de defesa, uma vez que, na própria impugnação apresentada, as impugnantes se defendem da responsabilização fundada nos art. 134, VII, do CTN;*

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise da preliminar à epígrafe, e considerando o afastamento da responsabilidade tributária, com base no art. 124, I, do CTN, pela decisão combatida, é essencial para esse litígio comentarmos sobre a responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do art. 134, VII, do CTN, e sobre as limitações de alteração do critério jurídico, prevista no art. 146, do apontado Codex Fiscal.

Nessa toada, às Autoridade Administrativas é atribuído o poder para concretizar o lançamento de ofício, contudo este é submetido a várias regras que lhe conferem validade. Assim, encontra-se dispostos no art. 10, do Decreto Nº 70.235/72 (PAF)<sup>6</sup>, os requisitos que obrigatoriamente devem conter o auto de infração, dentre eles a qualificação do autuado (art. 10, I, do PAF). Este necessariamente deve ser o sujeito passivo contra quem a Autoridade Administrativa deve constituir o crédito tributário por meio do procedimento de lançamento, em estrito cumprimento ao positivado no art. 142, do CTN<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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.

Entretanto, há situações em que o Agente Fiscal deve identificar pessoas físicas ou jurídicas que eventualmente possam ou devam responder pelo crédito tributário na condição de responsáveis, consoante o positivado no art. 121, § único, II, do CTN<sup>8</sup>. Nessa senda, a atribuição de responsabilidade tributária encontra-se regulada no capítulo V, do multicitado código, notadamente entre os arts. 128 a 138, o qual traz como disposição geral a seguinte redação: *“Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*.

No que toca à responsabilidade tributária de terceiros prevista no art. 134, do CTN<sup>9</sup>, por se tratar de norma específica, observa-se de imediato da sua dicção algumas condições para aplicabilidade: a) só é adotado nas situações em que o Fisco esteja impossibilitado de exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação principal, o que denota a natureza subsidiária; b) decorre da prática de atos ilícitos, uma vez que remete à Fiscalização o ônus probante de que os terceiros elencados participaram do ato que configurou o fato gerador do tributo, ou em relação a este tenham indevidamente se omitido, quer dizer, requer íntima relação entre a obrigação tributária e o comportamento daqueles a quem a lei atribuiu a responsabilidade; e c) só se efetiva, em matéria de penalidades, as de caráter moratório.

Quanto à responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, prevista no art. 134, VII, trata-se de uma exceção posto que é específica para casos em que a **sociedade de pessoas** (tais como as sociedades simples e sociedades em nome coletivo) está sendo **liquidada**, ou seja, encerrando suas atividades e destinando seus bens para pagamento de dívidas. Durante esse processo, os sócios podem ser responsabilizados por tributos não pagos, caso tenha se constatado uma dissolução irregular.

---

<sup>8</sup> 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:

(...)

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

<sup>9</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A principal característica das sociedades de pessoas é o maior vínculo pessoal entre os sócios, por consequência a responsabilidade pelas obrigações tributárias podem recair mais diretamente sobre eles em função do regime jurídico aplicável, diferente das sociedades de capital. Dessarte, verifica-se quando restar perfeitamente configurado o *affectio societatis*, ou seja, quando o *animus contrahendi societatis* está diretamente vinculado as pessoas dos sócios, ou, em outras palavras, quando a entrada de qualquer outra pessoa no quadro societário dependa do consentimento dos demais sócios.

É mister salientar que, em condições muito particulares, o Superior Tribunal de Justiça tem considerado sociedades anônimas fechadas como sociedade de pessoas, como por exemplo a ementa do REsp 917531/RS, da relatoria do Min. Luís Salomão, a qual talvez melhor resuma a posição dominante no STJ, *in verbis*:

*DIREITO SOCIETÁRIO E EMPRESARIAL. SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO EM QUE PREPONDERA A AFFECTIO SOCIETATIS. DISSOLUÇÃO PARCIAL. EXCLUSÃO DE ACIONISTAS. CONFIGURAÇÃO DE JUSTA CAUSA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE. ART. 257 DO RISTJ E SÚMULA 456 DO STF. 1. O instituto da dissolução parcial erigiu-se baseado nas sociedades contratuais e personalistas, como alternativa à dissolução total e, portanto, como medida mais consentânea ao princípio da preservação da sociedade e sua função social, contudo a complexa realidade das relações negociais hodiernas potencializa a extensão do referido instituto às sociedades "circunstancialmente" anônimas, ou seja, àquelas que, em virtude de cláusulas estatutárias restritivas à livre circulação das ações, ostentam caráter familiar ou fechado, onde as qualidades pessoais dos sócios adquirem relevância para o desenvolvimento das atividades sociais ("affectio societatis"). (Precedente: EREsp 111.294/PR, Segunda Seção, Rel. Ministro Castro Filho, DJ 10/09/2007)*

*5. Caracterizada a sociedade anônima como fechada e personalista, o que tem o condão de propiciar a sua dissolução parcial - fenômeno até recentemente vinculado às sociedades de pessoas -, é de se entender também pela possibilidade de aplicação das regras atinentes à exclusão de sócios das sociedades regidas pelo Código Civil, máxime diante da previsão contida no art. 1.089 do CC: "A sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições deste Código."*

Extrai-se da sinalada decisão que o entendimento pacificado no STJ, por meio da 2ª seção de direito privado, requer o atendimento concomitante de três requisitos para que uma sociedade anônima seja considerada como uma sociedade de pessoas: primeiro, a **sociedade anônima deve ser fechada**; segundo a **sociedade deve ser estritamente familiar**; terceiro, a **existência de cláusulas estatutárias restritivas à livre circulação das ações**.

No que diz respeito aos esclarecimentos sobre o que efetivamente se trata a vedação da alteração do critério jurídico, encartado no art. 146, do CTN<sup>10</sup>, em respeito aos princípios da confiança e da não surpresa, peço vênha para citar o professor Hugo de Brito Machado que terço comentários sobre o tema:

*“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).*

Nessa quadra, está clara que a vedação a mudança do critério jurídico revela-se uma proteção à confiança e à não surpresa, pois se o que se espera é que a conduta do contribuinte se adapte ao entendimento do Fisco, este não pode alterar seu entendimento ao sabor do vento, devendo respeitar, para o mesmo contribuinte, os fatos geradores já constituídos. Quer dizer, trata-se de um limitador ao poder conferido à Autoridade Administrativa: a) quando julgadora, ao revisar o lançamento tributário, mantê-lo aplicando uma **interpretação, ou, por se tratar de ato administrativo, adotando um motivo** – de fato ou de direito – diferente daquele utilizado pela autoridade autuante; b) quando autuante, de efetuar um novo lançamento de ofício sobre os mesmos fatos geradores já englobados por autuação anterior.

Em síntese, consiste em uma **previsão que visa impedir a utilização de outro critério admissível e escorreito de interpretação sobre a aplicação do direito ao caso concreto, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.**

A jurisprudência deste tribunal alinha-se ao sobredito entendimento, dado que considera o fundamento legal adotado pela Autoridade Autuante como critério jurídico, não sendo, portanto, passível de alteração, diferente da alteração dos fatos e da base de cálculo que é admitida, salvo quando reflete diretamente no enquadramento normativo elegido pelo Fisco na autuação. Também não se considera alteração do critério jurídico, quando são desenvolvidos novos argumentos que ratificam o originalmente empregado na motivação do lançamento.

Nessa linha cognitiva, seguem, à título exemplificativo, ementas que ratificam nossa ilação:

*MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.*

<sup>10</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

*Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes. (Acórdão nº 1302-002.631 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 14/03/2018)*

**INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ARTS. 145, 146 E 149.**

*Não há alteração no critério jurídico do lançamento quando a principal razão da decisão administrativa é a mesma que fundamentou o auto de infração. (Acórdão nº 9101-003.075 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 12/09/2017)*

**PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

*O princípio da autotutela determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, conforme previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n 9.784/99.*

*Não há violação a direitos adquiridos em tal hipótese, pois os direitos são adquiridos em face da lei, não contrariamente a ela.*

*Inaplicável o artigo 146 do CTN por não configurar mudança de critério jurídico no exercício do lançamento. (Acórdão nº 9303-008.801 – CSRF/ 3ª Turma. Sessão de 14/06/2019)*

Desvelado os significados dos temas à epígrafe, entendo que assiste razão, em parte, aos Recorrentes pelos seguintes motivos.

A princípio concordo com a Autoridade Fiscal no que toca a irregularidade da dissolução da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A sob o prisma tributário, uma vez que o pedido de baixa do CNPJ foi indeferido e o cadastro restou suspenso. Tal constatação decorre da cognição de que uma dissolução só se conforma regular, quando a pessoa jurídica, além de atender as formalidades comerciais e cadastrais, quita todas as suas obrigações legais, nos termos dos arts. 1.102 e 1.109, da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil)<sup>11</sup>, dentre elas as de cunho fiscal.

<sup>11</sup> 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.

Parágrafo único. O liquidante, que não seja administrador da sociedade, investir-se-á nas funções, averbada a sua nomeação no registro próprio.

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;  
II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;  
III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;  
IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;

Assim, embora a extinção da pessoa jurídica em comento tenha atendido ao disposto no art. 219, I, da Lei nº 6.404/76<sup>12</sup>, o qual prevê como uma das formas de extinção da companhia o encerramento da liquidação, mediante o arquivamento da ata da assembleia geral relativa à liquidação do seu patrimônio na Junta Comercial - que vislumbramos no presente caso -, contudo, sob o prisma tributário, repiso, a baixa de inscrição no CNPJ solicitada à RFB fora indeferida e encontrava-se pendente e o CNPJ permanecia suspenso.

Prosseguindo, conforme relatado, o lançamento anterior em desfavor da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A foi considerando nulo por erro na identificação do sujeito passivo, posto que foi concretizado contra pessoa jurídica extinta perante a Junta Comercial. Nessa linha, foi realizado um novo lançamento na pessoa física do Sr. Antonio Paulo de Azevedo Sodré, CPF 297.655.107-30, por ter sido Presidente da Sociedade Anônima extinta, responsabilizando solidariamente os demais sócios, nos termos do art. 124, I, c/c o art. 134, VII, ambos do CTN.

---

V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;

VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;

VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;

VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;

IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.

Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

Art. 1.104. As obrigações e a responsabilidade do liquidante regem-se pelos preceitos peculiares às dos administradores da sociedade liquidanda.

Art. 1.105. Compete ao liquidante representar a sociedade e praticar todos os atos necessários à sua liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Parágrafo único. Sem estar expressamente autorizado pelo contrato social, ou pelo voto da maioria dos sócios, não pode o liquidante gravar de ônus reais os móveis e imóveis, contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, embora para facilitar a liquidação, na atividade social.

Art. 1.106. Respeitados os direitos dos credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente, sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto.

Parágrafo único. Se o ativo for superior ao passivo, pode o liquidante, sob sua responsabilidade pessoal, pagar integralmente as dívidas vencidas.

Art. 1.107. Os sócios podem resolver, por maioria de votos, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apurem os haveres sociais.

Art. 1.108. Pago o passivo e partilhado o remanescente, convocará o liquidante assembléia dos sócios para a prestação final de contas.

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

Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

<sup>12</sup> Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

Considerando que, na espécie, houve a extinção da pessoa por dissolução, e não por mera incorporação. E considerando que, na extinção por dissolução, não há sucessor, caso sejam detectadas infrações de natureza tributária cometidas pela empresa, se não podem ser cobradas desta, eventualmente, podem ser exigidas dos ex-sócios, se for o caso, na qualidade de responsável pela obrigação, nos termos da legislação aplicável.

Neste ponto, peço vênia para transcrever excertos do Acórdão nº 1202-000.807, exarado pela 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/1ª Seção de Julgamento, em 13/06/2012, que apreciou o recurso de ofício do lançamento anulado, cujos fundamentos concordo e adoto:

*A autuação em nome do sócio, num caso desses, dependeria da caracterização de alguma das hipóteses legais que o justificassem.*

*No caso da liquidação das sociedades de pessoas, a imputação de eventual responsabilidade ao sócio deve ser feita em caráter solidário, nos termos do inciso VII do art. 134 do CTN:*

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

*(...)*

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*De outra forma, os sócios respondem pessoalmente apenas nas hipóteses descritas no art. 135 do mesmo CTN:*

*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;*

*Ou em caso de conduta dolosa perante as infrações à legislação tributária, conforme disposto nos artigos:*

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*

*a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;*

*Assim, os sócios da pessoa jurídica extinta regularmente na forma da lei não respondem pelos tributos apurados posteriormente caso não pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, consoante têm decidido os tribunais. Isso se aplica no presente caso.*

Ora, nessa contenda, não há uma mínima linha no TVF, às fls. 253/258, que retrate qualquer ilicitude cometida pelo Presidente da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A ou pelos demais acionistas solidariamente responsabilizados, capaz de configurar excesso de poderes ou infração

de lei ou estatuto, tampouco demonstração dos atos, relacionados ao fato gerador do tributo autuado, em que intervieram ou de omissões indevidas que foram responsáveis, em prol da subsunção ao disposto no *caput* do art. 134, do CTN.

Ademais, apesar do empenho da decisão combatida em demonstrar a natureza híbrida da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A – enquadrar-se como sociedade de pessoas e de capital - **que registro não se configurou como afronta ao mandamento do art. 146, do CTN, visto que se tratou apenas de um reforço argumentativo que corrobora com o originalmente empregado na motivação do lançamento**, também não há nos autos qualquer menção ou provas que nos leve a crer que restaram preenchidos cumulativamente todos os requisitos, estipulados pelo entendimento pacificado no STJ, essenciais a considerar a multicitada sociedade anônima como uma sociedade de pessoas, resultando, por conseguinte, em impróprio o enquadramento na responsabilidade de terceiros pretendida.

Ressalvo, em ambas as situações o ônus probante era da Fiscalização.

Dessarte, diante do exposto, **oriento meu voto no sentido de acolher a preliminar de ilegitimidade passiva do Sr. Antônio Paulo de Azevedo Sodré, por ter sido Presidente da Sociedade Anônima extinta, e dos demais sócios responsabilizados solidariamente.**

Em razão do sobredito voto, por total carência de objeto, **deixo de apreciar** os pleitos meritórios relativos à prejudicial de decadência e à limitação da compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa de CSLL no caso de encerramento das atividades da empresa.

---

## DA CONCLUSÃO

---

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de não conhecer do RECURSO DE OFÍCIO, conhecer do RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE TOTAL PROVIMENTO, para ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lucas Issa Halah, redator designado

Este voto tem como causa minha divergência com relação a duas premissas do N. Relator, muito embora nossas conclusões sejam as mesmas.

As premissas encontram-se evidenciadas no seguinte excerto das razões de voto:

“Ora, percebe-se na espécie, que a Fiscalização tinha pleno conhecimento da extinção da FINANCETEC, em razão de lhe ter sido apresentada a ata da assembleia geral da companhia do encerramento da liquidação do seu patrimônio arquivada na Junta Comercial. Além disso, é oportuno registrar que o procedimento fiscalizatório teve início em julho de 2010, portanto mais de dois anos após a formalização da extinção da pessoa jurídica, o que afasta a possibilidade de se concluir por uma extinção formal, porém fraudulenta, com intuito de prejudicar o lançamento em nome da pessoa jurídica.

Assim, o correto seria a Autoridade Autuante ter consignado que, sob o prisma tributário, a dissolução foi irregular uma vez que a baixa de inscrição no CNPJ solicitada à RFB fora indeferida e encontrava-se pendente e o CNPJ permanecia suspenso, como também houve compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL além do limite de 30% previsto na legislação, de forma que respondem pelos atos de infração à lei societária (extinguir pessoa jurídica com débitos tributários), os sócios da sociedade ao tempo dessa extinção, nos termos do art. 135 do CTN.

E, em face disso, lavrar o auto de infração em nome desses, o que não vislumbramos na presente contenda.”

O Voto menciona como inspiração para sua *ratio decidendi* o acórdão 1202-000.807, que traz como fundamento uma primeira premissa da qual discordo, qual seja, que a remissão feita pelo art. 135, I do CTN permitiria a eleição de sócios de sociedades de capitais como responsáveis solidários.

Minha divergência com esta premissa decorre do entendimento que firmei acerca do sentido e relação entre os artigos 124, 134, 135 e 137 do CTN, consignada em texto acadêmico ainda de minha coautoria, e que por isso transcrevo<sup>13</sup>.

### *3.2.1 O interesse comum e o escopo do art. 124, I do CTN*

A imputação da responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, frequentemente debatida em casos de tentativa de responsabilização de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico e sócios de fato, vem sendo enfrentada sob três principais vertentes na jurisprudência do CARF: (i) a que entende bastar o interesse econômico, (ii) a que demanda o interesse jurídico, e (iii) a vertente intermediária, pela qual o interesse não pode ser meramente

<sup>13</sup> EVARISTO PINTO, Alexandre. CHAMAS Henrique Nimer. HALAH, Lucas Issa. A responsabilidade cível e tributária dos cooperados e diretores das sociedades cooperativas. In: FORNECETE, Rodrigo. Peixoto, Marcelo Magalhães. Tributação das cooperativas: impactos da reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2025

econômico, nem precisa ser jurídico, devendo haver alguma participação direta em ato que visa a adulterar a obrigação tributária.

Todas possuem fundamentos factíveis e derivam da interpretação da expressão “interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador”, utilizada pelo inciso I do art. 124.

A primeira vertente, para a qual o interesse referido pelo art. 124, I do CTN é econômico, é recorrentemente encampada pelas autoridades fiscais para fundamentar a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico e sócios que, em virtude da economia tributária, auferiram rendimentos distribuídos pelo contribuinte.

Trata-se, contudo, de vertente não mais sustentada pela própria Receita Federal, ao menos a partir da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, que dispõe sobre a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN.

A segunda vertente, construída em oposição à primeira, defende que o interesse comum ser deve ser jurídico, colocando o responsável e o contribuinte no mesmo polo do ato que consubstancia o fato gerador, de maneira tal que seja possível identificar uma consciência de grupo com os demais sujeitos passivos da obrigação tributária, que devem todos atender ao previsto no art. 128 do CTN.

Na lição de Luís Eduardo Schoueri, o interesse em comum só é concebido entre pessoas que se encontram no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário, como ocorre com os condôminos relativamente ao IPTU . Distanciando-se neste ponto de Neder, Schoueri vale-se de uma leitura que considera relevante a estrutura do Código Tributário Nacional, notando que o art. 124 encontra-se em sessão concebida para tratar do regime de responsabilidade, e não para eleger os potenciais responsáveis, de maneira que o art. 124, I do CTN se prestaria a fixar o regime de responsabilidade solidária entre aqueles que já se encontram na condição de sujeitos passivos.

Partidário desta mesma vertente, Luciano Amaro enfatiza a posição antagônica, e não comum, de vendedor e comprador na situação que constitui o fato gerador de tributos incidentes sobre a respectiva operação. Para o autor, eventual conviência ou interesse do comprador com, por exemplo, a subavaliação da operação que beneficie o vendedor, não caracterizaria interesse comum do comprador no fato jurídico tributário.

Esta vertente tem sido encampada no CARF com alguma recorrência, como ilustra o Acórdão nº 1402-002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

O Superior Tribunal de Justiça, intérprete Autêntico do art. 124, I do Código Tributário Nacional, também vem confirmando de maneira massiva o caráter jurídico de interesse comum, restringindo o alcance da norma contida no art. 124, I apenas às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte, ainda que

por vezes o Tribunal trate a solidariedade como forma de responsabilidade, conforme aponta estudo elaborado por Caio Takano.

Também no Supremo Tribunal Federal há indícios de que seja esta a visão preponderante. Em raro precedente sobre o tema, a Relatora Ministra Ellen Gracie expressou que a impossibilidade de o legislador ordinário, ao interpretar o art. 124, II do CTN, criar hipóteses de responsabilidade em matéria tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, e reconheceu que as normas gerais de responsabilidade estão previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Reforçando essa posição cerca de uma década depois, ao julgar a constitucionalidade da instituição de obrigação solidária de contadores por créditos tributários instituída por lei estadual, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria, a qual, para o Relator, se encontraria cingida aos artigos 135 e 134 do CTN, contrapondo-se esta visão à que vislumbra no art. 124 hipótese autônoma de atribuição de responsabilidade. Dessa maneira, mesmo sem enfrentar diretamente o conteúdo da expressão interesse comum o Supremo Tribunal Federal parece ter tomado como premissa que, em primeiro lugar, seria preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, para só então avaliar se o regime de responsabilidade é solidário, por aplicação do art. 124, I do CTN.

Já a terceira vertente representa a atual posição oficial da Receita Federal, ao menos a partir da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18. Por meio do parecer, a Cosit trouxe importantes delineamentos acerca desse tema tratado de maneira pouco minudente no Código Tributário Nacional, fixando o entendimento pelo qual a expressão “interesse comum” alcança não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou. O parecer estabelece a incorreção tanto da primeira quanto da segunda vertentes, esclarecendo que, em sua visão ambas estariam erradas e tentariam interpretar um conceito indeterminado a partir de outro.

Extrai-se do parecer que, na visão das autoridades fiscais: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito – com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido “interesse comum” deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; e (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

Identifica-se com isso o interesse comum como uma situação fática decorrente de ato comissivo ou omissivo doloso pelo qual a pessoa responsabilizada contribua com a infração à legislação tributária, ainda que não se encontre no mesmo polo jurídico da relação que deu ensejo ao tributo. Por esta visão, o adquirente de bem imóvel que aceita lavrar a escritura por valor inferior ao de mercado contribuiria

com a sonegação e por conseguinte responderia solidariamente pela obrigação tributária, nos termos do art. 124, I do CTN, ainda que não seja contribuinte do tributo sonegado.

A posição parece em linha com a doutrina de Maria Rita Ferragut, para quem o art. 124, I dispensa que os sujeitos passivos se encontrem no mesmo polo da relação jurídica de direito privado que constitui o fato gerador, independentemente de previsão expressa em lei (art. 124, II).

Essa parece ter sido a vertente encampada no Acórdão CARF nº 9303-015.104, de 2024. Embora o voto condutor do Acórdão mencione bastar o interesse econômico, ao expor no que consistiria este interesse no caso concreto, materialmente relata a ocorrência das hipóteses elencadas pelo Parecer Normativo Cosit como representativas do interesse na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário.

### *3.2.1.1 A responsabilização de sócios e administradores e o art. 135 do CTN*

A responsabilização de sócios e administradores, por sua vez, costuma ser atribuída por subsunção às hipóteses do artigo 135, incisos I e III do CTN, respectivamente, o que desafia a nada trivial compreensão da interface entre os artigos 134, 135 e 137 desse diploma.

A dicção do art. 134 do CTN permite com objetividade afirmar trata-se de responsabilidade subsidiária, embora o caput use o termo solidária, já que as pessoas lá elencadas respondem apenas “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Além disso, a responsabilidade do art. 134 é tão somente pelos tributos e pela multa moratória, o que justifica inexigência de dolo.

A responsabilidade fundada no art. 135, por sua vez, exige a comprovação do dolo específico no cometimento de um ilícito consistente na prática de sonegação, fraude ou conluio, conforme corrente majoritária na Doutrina e na jurisprudência administrativa, o que é consistente com sua abrangência que inclui as multas punitivas e afasta o benefício de ordem do art. 134. De outra banda, bastaria o inadimplemento da obrigação tributária para a responsabilização do administrador, entendimento contrário ao consolidado na Súmula nº 430 do STJ, editada a partir do julgamento do REsp nº 1.101.728/SP sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, veiculada no Tema nº 97.

**A responsabilidade de administradores costuma vir qualificada no inciso III do art. 135, sendo que a responsabilização de sócios não administradores é usualmente enquadrada no inciso I do art. 135 do CTN, como decorrência da menção feita às “pessoas referidas no artigo anterior” (no art. 134 do CTN, especificamente em seu inciso VII que menciona os sócios).**

**A remissão, contudo, não admite a segmentação dos componentes do referido inciso valorizando somente as pessoas mencionadas no art. 134, independentemente das situações especificadoras que acompanham sua**

**nomeação. Esta segmentação resultaria na esdrúxula hipótese de responsabilização dos pais pelos tributos devidos pelos filhos maiores, não somente pelos filhos menores. Sob esta lógica, o inciso I do art. 135 não permite a responsabilização dos sócios em outros tipos de sociedades que não as sociedades de pessoas.**

Sobre o dolo específico exigido pelo dispositivo, é necessária a demonstração de que o sócio ou administrador agiu em nome da sociedade e em favor da sociedade, mas contrariando as disposições de lei, bem como as disposições lícitas do contrato social e de estatutos sociais.

Neste ponto reside sua distinção em relação ao art. 137, figura mais rara na jurisprudência, talvez devido ao elevado ônus probatório que demanda. O dispositivo trata da situação em que o agente atua “em nome e por conta do terceiro, mas, ardilosamente, fugindo aos deveres de sua função, age no seu próprio interesse.

Na esfera administrativa Federal, localizam-se acórdãos reconhecendo sua aplicação em situações nas quais o agente atua contrariamente aos interesses do mandante (e.g. Acórdãos 2402-005.519, de 2016 e 301-31.603 de 2004), posição não consolidada nem majoritária, conforme ilustra o Acórdão nº 1201-006.931, de 2024.

Mais raro é o enfrentamento do tema na esfera judicial. Pesquisa no âmbito do STJ, conduzida por Igor Mauler Santiago e Marco Antonio Cintra Gouveia, identificou apenas cinco julgados sobre o art. 137 do CTN, sendo um anulando o acórdão de segundo grau que não o analisara e os demais afastando a sua incidência no caso concreto.

A dificuldade em localizar julgados que dão concretude a sua aplicação não parece refletir a profusão de operações policiais que desmascaram empresas de consultoria que, valendo-se de estudo falacioso e de seguro de responsabilidade de nunca renovado, negociam com deságio compatível com o mercado créditos inexistentes ou inaproveitáveis (e.g. a Operação Fake Money).

Outra questão de relevo diz respeito a sua abrangência. A Doutrina tradicional referenda que esta hipótese de responsabilização torna o agente responsável por todo o crédito tributário frente ao Estado, na medida em que atuou cometendo ilícitos em benefício próprio ou de terceiros, em prejuízo da sociedade.

Há, por outro lado, quem entenda tratar-se de responsabilidade pelas multas punitivas, em interpretação da expressão “quanto às infrações”, repetida em todos os seus incisos, visão consistente com a inviabilidade do Fisco desvendar de antemão o agir do mandante contra os interesses sociais e ser onerado por descumprimento de tais avenças particulares na atuação do agente (art. 123 do CTN).

Em virtude de todas as controvérsias relacionadas à aplicação dos artigos 134, 135 e 137 do CTN, entendemos que a hipótese dos incisos I e II do artigo 135 são as

comumente observadas na jurisprudência administrativa e judicial, exigindo a comprovação do dolo específico no cometimento de um ilícito consistente na prática de sonegação, fraude ou conluio, em atividades praticadas pelas pessoas elencadas no texto legal, abrangendo em regra os mandatários, prepostos e empregados, além dos diretores, gerentes ou representantes das sociedades cooperativas. (g.n.)

Da transcrição acima extraio como elemento relevante para o presente caso a incidibilidade da remissão do art. 135, I aos incisos do art. 134, dentre os quais o inciso VII, que portanto torna inadequada e por isso improcedente a qualificação jurídica que respaldou a responsabilização dos sócios no caso em questão, notadamente tratando-se de Sociedade Anônima que, na ausência de prova em contrário, é sociedade eminentemente de capitais.

Esta é minha primeira divergência com relação ao voto do relator.

A segunda divergência que apresento diz respeito à consideração da dissolução em questão como “irregular”, pois a meu sentir foi plenamente regular.

A cronologia dos eventos consignada pelo voto é útil em minhas considerações, por isso a repriso:

““Para melhor entendermos o caso sob julgo, é salutar demonstrarmos a cronologia dos fatos que precederam o início da fiscalização que culminou com o lançamento de ofício anulado por erro na identificação do sujeito passivo. Tem-se, então, a seguinte situação, consoante documentos às fls. 02/207:

i.no final de 2007, o contribuinte decide encerrar suas atividades e se desfaz dos bens do ativo imobilizado;

ii.no início de 2008, registra a ata da assembleia que decidiu pela extinção da sociedade, na sessão de 28/12/2007;

iii.em 18/06/2008, entrega DIPJ 2008/2007, em que compensa todo o lucro da receita não operacional de alienação dos ativos integralmente com os prejuízos acumulados nos exercícios anteriores;

iv.em 19/06/2008, entrega DIPJ/2008 especial de encerramento, com referência ao evento ocorrido em 09/01/2008;

v.em julho/2008, pede baixa na inscrição do CNPJ na RFB, tendo sido negado em razão da existência de processo de compensação - 10768.003977/2008-26; e vi. Em 20/07/2010, inicia-se a fiscalização, entretanto, ressalva-se que a Autoridade Fiscal tinha pleno conhecimento da extinção por liquidação da FINANCETEC PARTICIPAÇÕES S/A, uma vez que, em atendimento ao Termo de Intimação, foi apresentado o comprovante de arquivamento da ata da assembleia geral relativa à liquidação do seu patrimônio na Junta Comercial.

O Voto qualifica como irregular a dissolução, pois a Receita Federal teria negado a baixa na inscrição do CNPJ em virtude da existência de processo administrativo não findo.

Entretanto, penso com a maioria dos demais integrantes deste colegiado, que a regularidade da dissolução restou evidenciada pelo correto proceder quanto a sua liquidação e encerramento perante a junta comercial, que inclusive depende de apresentação de certidão de débitos fiscais.

A dissolução societária pode ser definida em sentido amplo como o conjunto de atos e de procedimentos cuja conclusão extinguem a pessoa jurídica, a saber: distrato, liquidação de haveres e registro do encerramento da liquidação na Junta Comercial.<sup>14</sup>

Como evento societário, não depende da baixa do CNPJ, mas, procedida regulamentemente perante, permite a solicitação de baixa perante a receita federal, que a deferirá caso não mais tenha causa legítima para manter este número de cadastro do qual se utiliza para fins de controle. A baixa do CNPJ não é, portanto, condição de regularidade na dissolução, que implica a extinção do contribuinte, mas mera consequência que dela depende.

Veja-se que a lei nº 6.404/66 estabelece como deveres do liquidante exatamente os passos reconhecidamente cumpridos no caso em questão:

“Art. 210. São deveres do liquidante:

- I - arquivar e publicar a ata da assembléia-geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;
- II - arrecadar os bens, livros e documentos da companhia, onde quer que estejam;
- III - fazer levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela assembléia-geral ou pelo juiz, o balanço patrimonial da companhia;
- IV - ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo, e partilhar o remanescente entre os acionistas;
- V - exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações;
- VI - convocar a assembléia-geral, nos casos previstos em lei ou quando julgar necessário;
- VII - confessar a falência da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei;
- VIII - finda a liquidação, submeter à assembléia-geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;
- IX - arquivar e publicar a ata da assembléia-geral que houver encerrado a liquidação.”

Eventual crédito superveniente, para ser satisfeito contra os sócios, depende limitar-se a eventual soma por eles recebida na liquidação regular.

<sup>14</sup> BUONANNO CARAMICO, Mara Eugênia. A Responsabilidade Tributária por Débitos Lançados após a Dissolução Regular da Sociedade Empresária Limitada. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 50, p. 279–304, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2103>. Acesso em: 1 ago. 2025.

“Direito de Credor Não-Satisfeito Art. 218. Encerrada a liquidação, o credor não-satisfeito só terá direito de exigir dos acionistas, individualmente, o pagamento de seu crédito, até o limite da soma, por eles recebida, e de propor contra o liquidante, se for o caso, ação de perdas e danos. O acionista executado terá direito de haver dos demais a parcela que lhes couber no crédito pago.”

Veja-se que em nenhum dos dispositivos da lei nº 6.404/76, que trata da liquidação de sociedades anônimas, exige-se a quitação plena de débitos tributários ou de débitos de quaisquer naturezas perante os credores como condição de liquidação, do que exsurge a impossibilidade e condicioná-la à baixa do CNPJ obstada pela mera existência de processo administrativo de compensação ainda não findo.

No caso em questão, todos os procedimentos de dissolução previstos pela lei societária competente foram respeitados, a Receita Federal foi devidamente comunicada, e por cerca de 2 anos após sua ocorrência a própria Receita Federal não identificou contra o contribuinte qualquer débito que impedisse sua extinção.

A se admitir como irregular esta dissolução, estar-se-ia impedindo qualquer dissolução regular de qualquer contribuinte que tenha em aberto processo administrativo, de qualquer natureza, contra o Fisco, e mais, implicaria atribuir ao Fisco o poder de obstar o regular encerramento das atividades de um empreendimento tão somente pela potencialidade de sobrevir qualquer crédito tributário contra o contribuinte.

Legalmente, portanto, a dissolução foi regular.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah**