



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003021/2008-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.265 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2021
Recorrente VICTOR ANDRE MALLET MARTINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

SIGILO BANCÁRIO. SIGILO FISCAL.

Nos termos do que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 601314, a Lei Complementar 105/01, na parte em que autoriza a administração tributária a requerer informações acerca das movimentações bancárias dos contribuintes, não fere o sigilo bancário do cidadão, uma vez que o sigilo fiscal protege as informações obtidas e, por consequência, protege também o sigilo bancário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA E SÓCIO. PERSONALIDADE JURÍDICA DISTINTAS.

O sócio da entidade que foi regularmente extinta só pode responder pelo pagamento dos créditos tributários devidos pela sociedade nos estritos limites da legislação. Não se admite a responsabilização da pessoa física pelo simples fato de a empresa ter sido extinta, em especial quando a fiscalização não aponta qualquer irregularidade no ato de extinção ou deixa de indicar quais as condutas praticadas pelo sócio que dariam ensejo à responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, quanto ao mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourão, Flavio Machado Vilhena

Dias, Cleucio Santos Nunes, Sergio Abelson (suplente convocado(a), Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados, em um primeiro, em face do contribuinte Tecal Maracanã Alimentos Ltda., através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, uma vez que, da análise das movimentações financeiras do contribuinte, foram identificadas omissões de receitas no ano-calendário de 2003.

Contudo, após ser constatado que o CNPJ do referido contribuinte estava baixado quando da constituição dos créditos tributários (na data de lavratura do Auto de Infração), restou cancelado de ofício a autuação consubstanciada no processo nº 18471.000164/2008-11, sendo lavrados os Autos de Infração em face do antigo sócio daquela entidade, qual seja Victor André Mallet Martins, ora Recorrente. A acusação fiscal consta do Termo de Constatação Fiscal de fls., nos seguintes termos:

A presente fiscalização é resultante do cancelamento do Auto de Infração (Processo 18471.000164/2008-11) emitido em nome de Tecal Maracanã Alimentos Ltda. 04.241.133/0001-00 cujo CNPJ encontrava-se baixado por ocasião daquela autuação. Sendo o contribuinte em epígrafe, sócio responsável por aquela empresa, por substituição tributária está sendo autuado no mesmo enquadramento da autuação cancelada, cujos termos encontram-se reproduzidos parcialmente abaixo.

No ano calendário de 2003, o contribuinte Tecal Maracanã Alimentos Ltda. apresentou movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas em DIRPJ. Sendo assim, intimei-o a apresentar, além dos livros contábeis, seus extratos bancários para conferência o que fez prontamente.

Nesta ocasião verifiquei que sua escrituração estava de acordo com o extrato apresentado. Deste modo, solicitei através de RMT (Requisição de Movimentação Financeira) os extratos bancários deste contribuinte junto ao Bradesco, banco onde possuía conta, a fim de verificar divergências das informações prestadas entre ambos.

De posse dos extratos a mim enviados, constatei a não contabilização de uma de suas contas bancárias (no. 07900 ag.2819/3369) sendo então solicitado ao contribuinte, explicações por esta não inclusão em sua escrituração feito através de Termo de Intimação. Após reintimado, o contribuinte também não apresentou justificativas. Apesar do contribuinte em epígrafe também ter sido intimado a apresentar justificativas sobre os depósitos em questão, também não houve comprovação satisfatória daquela movimentação financeira.

Por este motivo, resolvi efetuar Auto de Infração por depósitos bancários não contabilizados tendo por base de cálculo o total de seus depósitos nesta conta corrente não escriturada.

Sem mais nada ter constatado, dei por encerrado o presente procedimento fiscal.

Devidamente intimado do lançamento realizado de ofício pela fiscalização, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, cujos argumentos foram assim sintetizados pelo acórdão proferido pela DRJ no Rio de Janeiro I (RJ), *in verbis*:

Em 12/11/2008, o impugnante, por meio da peça de fls. 517 e ss, apresentou sua impugnação ao lançamento, alegando, em síntese, o que se segue:

- a) que foi lançando por “depósito não contabilizado”, situação não prevista na lei;
- b) que cabe ao Fisco comprovar a falta de origem do depósito, haja vista que o depósito em si não constitui renda, conforme jurisprudência que cita;

- c) que não foi contribuinte pessoa física regularmente intimado, pois possui endereço conhecido, de forma que não teve oportunidade para apresentar os livros e documentos em ordem;
- d) que é inconstitucional a norma que autoriza a quebra do sigilo bancário;
- e) que transferências entre contas podem justificar em todo ou em parte sua movimentação financeira;
- f) que o depósito por si só não caracteriza a omissão;
- g) que não pode haver arbitramento do lucro com base apenas em depósitos bancários, ainda mais que os livros e documentos foram apresentados ao fiscal,
- h) que é irregular a responsabilização por substituição do sócio pelos tributos da empresa extinta, porque sua extinção se deu regularmente, com baixa em todos os órgãos exigidos, não importando nenhum ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Entretanto, como se verifica do acórdão proferido, a DRJ no Rio de Janeiro I (RJ) entendeu por bem julgar como improcedente a Impugnação Administrativa, mantendo a totalidade dos créditos tributários constituídos pela fiscalização. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DEPÓSITOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os depósitos em conta corrente da empresa cujas operações que lhes deram origem restem incomprovadas presumem-se advindos de transações realizadas à margem da contabilidade. .

SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESA EXTINTA.

Em se tratando de empresa extinta, com baixa no CNPJ e no Registro do Comércio antes da lavratura do auto de infração, o lançamento deve ser feito na pessoa dos sócios.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Ao receber a intimação, com o teor do acórdão proferido, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual alegou, em síntese, (i) a inconstitucionalidade e ilegalidade da quebra do seu sigilo bancário; (ii) a ausência de responsabilidade, nos termos do artigo 135 do CTN; e (iii) a prescrição intercorrente, tendo em vista a morosidade na análise da sua impugnação administrativa.

Ato contínuo, com a remessa dos autos ao CARF, o processo foi distribuído a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente teve ciência do acórdão recorrido no dia 29/11/2010 (AR de fls. 585), apresentando o seu Recurso Voluntário no dia 23/12/2010 (fls. 592), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA PRELIMINAR: DA QUEBRA ILEGAL DO SIGILO BANCÁRIO

Em seu arrazoadado, o Recorrente aduz, em sede preliminar, pela impossibilidade de quebra do seu sigilo bancário pela fiscalização, uma vez que, em suma, não houve a prévia e expressa autorização judicial para tanto.

Aduz, neste sentido, inconstitucionalidade do disposto no artigo 5º da Lei Complementar 105/2001, invocando precedentes proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, em especial o que foi decidido no RE 389.808.

Não assiste razão ao Recorrente, uma vez que, ao contrário do que alega, o Supremo Tribunal Federal convalidou a constitucionalidade da Lei Complementar 105/01, afirmando, em síntese, que o sigilo fiscal acaba por proteger o sigilo bancário do cidadão.

Assim, não haveria qualquer inconstitucionalidade na entrega das informações bancárias pelas instituições financeiras, quando requeridas pelas fiscalizações tributárias, nos termos regulamentados pela citada Lei Complementar. Confira-se a ementa do julgado proferido pelo STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. **Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.** 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da

sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016) (destacou-se)

Portanto, tendo em vista que o entendimento do STF foi exarado como “repercussão geral”, a discussão travada pelo Recorrente se mostra inapropriada neste momento do processo e não deve prosperar no âmbito deste CARF.

Por outro lado, deve-se pontuar que, *data venia*, é equivocada a afirmação do Recorrente de que “*não pode o fisco arbitrar o lucro da empresa com base meramente nos extratos bancários não só por sua inconstitucionalidade como também por não ter esgotado todos os meios persecutórios para obtenção dos livros e documentos da empresa*”.

Neste ponto, importante destacar que a Lei nº 9.430/96 presume que a existência de depósito bancários, sem que haja a comprovação da origem dos recursos por parte do contribuinte, pode ser considerada como omissão de receita pela fiscalização. É o que determina, expressamente, o artigo 42 da citada lei. Veja-se:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A adequação deste dispositivo aos comandos da Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios que balizam e limitam o poder de tributar dos entes competentes para instituir e cobrar tributos, dentre eles o da Capacidade Contributiva, é questionável. Tanto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 2015, a repercussão geral da discussão nos autos do RE 855.649, nos termos da ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855.649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Contudo, não havendo, até o presente momento, nenhuma declaração de inconstitucionalidade, tampouco a suspensão liminar da eficácia do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplicá-lo, desde que estejam presentes os requisitos para se imputar a presunção de renda, com base nos valores creditados em conta de depósito ou investimento do contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que, pela leitura do dispositivo legal transcrito, pode-se observar que não há uma presunção absoluta na caracterização de omissão de receita pelo simples crédito de valores nas contas do contribuinte. Pelo contrário: a presunção é relativa, na medida em que o contribuinte, após ser intimado para tanto, pode demonstrar através de documentação hábil e idônea a origem e o lastro dos recursos identificados e que transitaram em contas correntes e de investimentos mantidos junto às instituições financeiras.

Entretanto, não fazendo prova cabal da origem daqueles recursos, é dever da fiscalização caracterizar a omissão de receita e, se for o caso, lavrar a autuação, constituindo, assim, crédito tributário em desfavor do contribuinte.

Por outro lado, no que tange especificamente ao IRPJ, também deve-se deixar claro que, uma vez caracterizada a omissão das receitas, não há que se falar em necessidade de comprovação, por parte do fisco, do acréscimo patrimonial a ensejar a incidência do referido tributo. Neste sentido, já se pronunciou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJExercícios: 2004 e 2005 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de 01/01/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos o lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica deixe de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO. ESPÉCIES DISTINTAS.A disposição legal acerca da omissão de rendimentos, em face de valores creditados em conta sem a comprovação de suas origens, prescinde para a sua aplicação de que haja a ocorrência de acréscimo patrimonial, mormente o fato de a interessada consistir-se em pessoa jurídica, quando a ausência de escrituração e dos documentos que a amparam enseja o arbitramento do lucro, com base na receita tida por omitida. MULTA DE OFÍCIO.Na ausência de descrição dos fatos que ensejaram a qualificação da multa de 150%, deve a mesma ser reduzida ao percentual de 75%.LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.Os lançamentos reflexos, uma vez que nada específico a esses foi contraditado, seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ).Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Número do Processo 12963.000069/2007-19 - Contribuinte MANHATTAN - FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA - Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 12/11/2010 - Relator(a) Paulo Jakson da Silva Lucas - Nº Acórdão 1301-000.446)

Este entendimento é, inclusive, o objeto da súmula 26 do CARF, não podendo ser interpretado de outra forma por este colegiado administrativo nos termos regimentais. Confira-se:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Fixadas essas premissas, será legítimo a autuação pela fiscalização com base nos valores creditados em conta corrente ou de investimento do contribuinte, desde que reste comprovado (i) os valores que circularam nas contas de depósito ou de investimentos do contribuinte e (ii) que seja dada oportunidade a este de demonstrar a origem dos recursos e que estes não são, efetivamente, renda tributável ou que já foram levados à tributação.

No presente caso, a fiscalização promoveu de forma correta o processo de fiscalização, dando todas as oportunidades, em um primeiro momento, para a Pessoa Jurídica e, posteriormente, para o Recorrente (intimação de fls. 40) para justificarem os créditos

identificados em conta bancária, mas estes não apresentaram comprovação de que aqueles créditos não seriam receitas passíveis de tributação.

Desta feita, REJEITA-SE A PRELIMINAR DE NULIDADE dos Autos de Infração.

DA RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE.

No mérito do Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente alega que *“extinguiu a empresa regularmente, com observância de todas as normas legais, procedendo à baixa dos seus registros na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, Cadastro de Inscrição Estadual e Prefeitura, obedecendo a todas as exigências, tais como certidões negativas de Tributos Federais e Estaduais.”*

Neste sentido, invocando o disposto no artigo 135 do CTN, afirma que não agiu com *“excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”* e, por isso, em síntese, não poderia ser responsabilizado pelo pagamento dos créditos tributários ora em questão.

A d. DRJ, ao apreciar o pleito inicial do Recorrente, entendeu que houve a *“dissolução irregular da sociedade”*, sob o fundamento de que

(...) para que a dissolução da pessoa jurídica seja considerada regular, não basta o atendimento dos ritos formais para a sua baixa no registro comercial e nos cadastros fiscais. É requisito legal para este procedimento, conforme previsto nos arts. 1.102 e 1.109 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), a quitação de todas as suas obrigações, o que inclui obviamente as de natureza fiscal. Assim sendo, não há como considerar regular a extinção de pessoa jurídica que tenha excluído do conhecimento do Fisco obrigações de sua responsabilidade enquanto em atividade. Tanto é que a baixa no cadastro do CNPJ é aceita condicionalmente pela Receita Federal, com ressalva do direito à exigência de créditos tributários que venham a ser levantados posteriormente.

Por outro lado, além de fundamentar sua decisão no disposto do artigo 9º, §§ 4º e 5º da Lei Complementar nº 123/06, a Turma de Julgamento *a quo* consignou que:

(...) consoante a cláusula quinta do Instrumento de Distrato Social datado de 17/03/2004 (fls. 344/345), e registrado na Junta Comercial, *“... A responsabilidade pelo Ativo e Passivo porventura supervenientes fica a cargo do ex sócio Victor Andre Mallet Martins, que se compromete a manter em boa guarda os livros e documentos da sociedade ora distratada.”* Do mesmo modo; também nas informações sobre o sócio-responsável pela empresa junto à RFB tem-se (fls. 04) que o sócio Victor Andre Mallet .Martins figurava à época dos fatos como a pessoa física então responsável pela Tecal Maracanã Alimentos Ltda”.

Pois bem.

De pronto, deve-se refutar as colocações da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), na medida em que houve flagrante inovação nos fundamentos do lançamento.

Com toda vênia, ao apreciar o pleito do contribuinte, que combatia um ato de lançamento de crédito tributário em seu desfavor, em que lhe foi atribuída uma *“responsabilidade por substituição”*, a Turma de Julgamento *a quo* fundamentou seu voto em ilações e dispositivos legais que sequer foram tangenciados pelo agente autuante.

Pela leitura do Termo de Constatação Fiscal não se verifica qualquer acusação de *“dissolução irregular”* e ao arrepio da legislação. Ademais, não se invoca, na acusação fiscal, o

disposto no distrato da sociedade e muito menos os dispositivos da Lei Complementar 123/06, até mesmo porque, neste último caso, a entidade da qual o Recorrente figurou como sócio não era optante pelo sistema simplificado de tributação, que é regulado por aquele diploma legal.

Desta forma, entende-se que deve-se analisar o ato de lançamento do crédito tributário e suas eventuais inconsistências nos estritos termos da acusação fiscal. Não cabe ao julgador administrativo, em qualquer uma das instâncias que compõe o processo administrativo fiscal, trazer novos elementos, fundamentos, dispositivos legais que não fizeram parte do ato administrativo de lançamento.

De toda sorte, a par de se entender pela nulidade do acórdão recorrido, deve-se analisar o apelo do contribuinte, uma vez que, como será demonstrado, o entendimento deste relator é pela improcedência do lançamento nos moldes em que foi realizado. Explica-se.

No presente caso, como já relatado, a acusação inicial foi de que o contribuinte Tecal Maracanã Alimentos Ltda. não levou à tributação receitas que foram identificadas na análise das suas movimentações financeiras/bancárias, movimentações estas obtidas através de intimação expedida pela fiscalização às instituições bancárias, nos estritos termos da legislação.

Ainda, nos termos da legislação, aquele contribuinte foi intimado a comprovar os créditos identificados em suas contas bancárias, mas os esclarecimentos prestados não foram suficientes, aos olhos da fiscalização, para afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Assim, verificada a omissão de receitas, o agente autuante entendeu por bem constituir créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, em face do contribuinte Tecal Maracanã Alimentos Ltda., sem que houvesse indicação, naquele momento, de responsabilidade pessoal dos sócios da entidade pelo pagamento dos créditos tributários constituídos, tampouco a qualificação da multa de ofício aplicada.

Os Autos de Infração originais foram lavrados em 28/02/2018 e controlados no Processo Administrativo nº 18471.000164/2008-11 (apenso ao presente processo). Ocorre, contudo, que a fiscalização verificou que, muito antes da data de lavratura dos AI's, o contribuinte autuado – a Pessoa Jurídica – já havia encerrado as suas atividades.

Importante destacar, neste ponto, que, como se observa das fls. 348 e 349, o distrato da sociedade foi firmado no dia 17/03/2004, sendo devidamente registrado na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro no dia 13/04/2004. Por outro lado, nos termos da Certidão de fls. 350, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ daquele contribuinte foi baixado em 15/04/2004.

Assim, em 09/06/2008, entendeu-se, de ofício, pela nulidade dos Autos de Infração lavrados (fls. 518) em face da Pessoa Jurídica. Nulidade esta, inclusive, que foi ao encontro dos termos já pacificados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através da súmula CARF nº 112, que tem seguinte redação: *“É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.”*

Portanto, com a declaração de nulidade dos Autos de Infração originariamente lavrados, em 25/08/2008, a fiscalização também intimou o Recorrente – Victor Andre Mallet Martins – para comprovar a origem dos créditos identificados nos extratos bancários da empresa Tecal, mas, como se verifica do Termo de Constatação Fiscal, *“não houve comprovação satisfatória daquela movimentação financeira.”*

Assim, a fiscalização, com a simplória motivação de que a empresa havia encerrado suas atividades antes da constituição dos créditos tributários, entendeu por bem constituir os mesmos créditos tributários em face do sócio da entidade, que é o ora Recorrente, afirmando que seria uma “*responsabilidade por substituição*”.

Contudo, entende-se que não há como imputar a responsabilidade tributária ao Recorrente, por falta de embasamento legal e, principalmente, porque a fiscalização não motivou corretamente o lançamento.

Quanto ao embasamento legal, sequer se sabe qual o seria, na medida em que o agente autuante não o aponta no Termo de Constatação Fiscal e/ou nos Autos de Infração. O que se denota destes atos da administração é que a única fundamentação legal invocada se dá em razão da omissão de receitas e não acerca da responsabilidade atribuída ao Recorrente.

Por outro lado, entende-se que, tendo em vista a separação da Pessoa Jurídica da pessoa dos seus sócios, estes só podem ser responsabilizados por eventuais obrigações da sociedade nos estritos limites da legislação, como acontece nos casos previstos, por exemplo, nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional,

No caso da entidade em que o Recorrente figurava como sócio, não se pode perder de vista: ela foi constituída na forma de Sociedade Limitada e, neste tipo societário, a limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas da entidade é a regra. Fábio Ulhôa Coelho explica com bastante didática esta limitação da responsabilidade. Confira-se:

A personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem, no contrato social (CC, art. 1.052). E esse o limite de sua responsabilidade.

(...)

A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa. Trata-se de condição necessária ao desenvolvimento de atividades empresariais, no regime capitalista, pois a responsabilidade ilimitada desencorajaria investimentos em empresas menos conservadoras. Por fim, como direito-custo, a limitação possibilita a redução do preço de bens e serviços oferecidos no mercado. (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa – 17. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 435 e 436)

Não é por outro motivo que o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento, através da Súmula 430, no sentido de que o “*inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”. É preciso a apuração, por parte do agente autuante, das condutas dos sócios para que, assim, haja a imputação da responsabilidade pessoal.

Por outro lado, não se diga, como afirmou a DRJ de Fortaleza (CE) no acórdão recorrido, que houve a “dissolução irregular” da sociedade, o que poderia, se fosse o caso, atrair a aplicação da Súmula 435 do STJ, que tem a seguinte redação: “*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*”.

Pelo o que se relatou no presente voto e, em especial, pela documentação acostada aos autos, o que se pode afirmar é que a dissolução da sociedade se deu de forma regular, sendo esta dissolução devidamente registrada nos órgãos competentes – Junta Comercial, Receita Federal do Brasil, Receita Estadual do Rio de Janeiro –, e a fiscalização, no ato de lançamento do crédito tributário, em nenhum momento contestou os atos de encerramento da entidade.

Corroborando com as colocações deste relator, a doutrina do professor Hugo de Machado Segundo é precisa quando fala na necessidade de ser caracterizada a dissolução irregular para que haja a responsabilidade do sócio da sociedade limitada. Veja-se:

7. Responsabilidade de sócios – Os sócios de uma sociedade de pessoas podem responder pelos débitos tributários desta, no caso de sua liquidação. Observe-se, porém, que se faz necessário seguir o disposto no caput do art. 134, aplicável na interpretação de todos os incisos: assim como os pais não respondem por todo e qualquer tributo devido pelos filhos, o inventariante não responde por todo e qualquer tributo devido pelo espólio, o sócio não responde por todo e qualquer tributo devido pela sociedade liquidada. A regra é a responsabilidade dos sócios nos termos da lei societária, a qual pode perfeitamente estabelecer hipóteses nas quais não há responsabilidade (v. g., nas sociedades limitadas). O ponto essencial está nos atos em que os sócios intervierem e nas omissões de que forem responsáveis. Assim, se se trata da liquidação de uma sociedade limitada cujo capital social fora integralizado, o sócio em princípio não responde. Entretanto, se se tratar da dissolução irregular dessa sociedade, tem-se a prática de atos ou omissões imputáveis aos sócios, que provocaram a impossibilidade de o tributo ser adimplido e por isso respondem pelo débito tributário respectivo. Foi o que afinal prevaleceu, depois de alguns desacertos, na jurisprudência do STJ: “[...] 5. A dissolução irregular da pessoa jurídica é causa que, a teor do art. 134, VII, do CTN, permite a responsabilização solidária do sócio pelos débitos da sociedade por cotas de responsabilidade limitada. [...]” (STJ, 1ª T., REsp 728.461/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 6/12/2005, DJ de 19/12/2005, p. 251). (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Pág. 300) (destacou-se)

Por fim, o fato de o Recorrente ter assumido, no distrato da sociedade, “a responsabilidade pelo Ativo e Passivo porventura supervenientes” não pode ser invocado pelo fisco para atribuir a responsabilidade ora em análise, uma vez que, como sabido, o artigo 123 do CTN impede que as convenções entre particulares modifique “a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. Neste Norte, é cirúrgico o ensinamento de Luciano Amaro:

Por outro lado, também o sujeito ativo não pode, sem base em lei, invocar eventual pacto privado para exigir o cumprimento da obrigação pelo terceiro que, contratualmente, a tenha assumido. Como a responsabilidade tributária decorre de lei expressa, o contrato entre particulares não é meio hábil para definição dessa responsabilidade. (AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12 ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 329). (destacou-se)

Portanto, não há dúvidas que caberia à fiscalização identificar e comprovar as condutas praticadas pelo Recorrente, para que, assim, pudesse lhe ser atribuída a responsabilidade pelos créditos tributários constituídos de ofício via Autos de Infração, o que não foi feito no presente caso.

Por todo o aqui exposto, vota-se por REJEITAR a PRELIMINAR de nulidade e por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para cancelar os Autos de Infração consubstanciados no presente processo administrativo, uma vez que lavrados em nome do sócio

da entidade, sem que houvesse a indicação dos dispositivos legais e a motivação para imputação da responsabilidade.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias