



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002683/2010-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.978 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente CASARAO RESTAURANTE LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TERCEIRO. EFETIVO TITULAR DA CONTA CORRENTE.

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

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade do lançamento por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, suscitada de ofício pela Relatora, vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Marcelo Cuba Netto, que votaram por não reconhecer a referida nulidade.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Assinado Digitalmente

Andréia Lúcia Machado Mourão – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.978 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.002683/2010-48

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** interposto em face do Acórdão n.º 1639.839 – 13ª Turma da DRJ/SP1, de 14 de junho de 2012.

O crédito tributário lançado se refere à exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (PIS, Cofins e CSLL), devidos nos ano-calendários 2005 e 2006, após ter sido configurada a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, tendo por fundamento legal o art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 e demais dispositivos indicados nos autos de infração.

O lucro foi arbitrado, tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termos de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

A exigência tributária totalizou **R\$ 2.808.586,69**, incluídos principal, multa de ofício (150%) e juros moratórios, distribuídos da seguinte forma:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	1.611.475,08
Contribuição para o PIS/Pasep	119.394,77
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	526.662,20
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	551.054,64
TOTAL	2.808.586,69

Consta, ainda, que a empresa foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal) a partir de 01/01/2005, em decorrência da receita bruta auferida no ano-calendário 2004 ter ultrapassado o limite legal, nos termos do Ato Declaratório Executivo DERAT/SPO/DIORT/EQPIR n.º 065/2009 (fls. 85).

Da identificação dos sujeitos passivos

Segue a relação dos sujeitos passivos, a descrição dos atos praticados e a respectiva fundamentação legal:

- Torre Azul Assessoria Comercial LTDA - ME (CTN: art. 121, Parágrafo único, inciso I; art. 124, I – Lei n.º 9.430/1996: art. 42, § 5º):

95.1. é a empresa que mantém o guichê de compra e venda de tiquetes-refeição e de vales-transporte que opera no antigo endereço da Casarão Restaurante Ltda ME informado à SRFB (à R. São Bento, 83 - 1º andar, frente);

95.2. os termos fiscais encaminhados ao antigo endereço da Casarão Restaurante Ltda ME foram sistematicamente recebidos por Girleno José da Silva, funcionário da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, que os encaminhava aos então advogados da Casarão Restaurante Ltda ME que posteriormente passaram a representar a Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME;

95.3. os cheques emitidos pela Casarão Restaurante Ltda ME estão assinados pelo sócio-gerente da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, Luiz Alberto Rodrigues Alves;

95.4. além do próprio Luiz Alberto Rodrigues Alves, sócio-gerente da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, também sacaram dinheiro da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME a outra sócia-gerente da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda

ME, Cicera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, e os funcionários da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, Girelino José da Silva e Michel Arcanjo Rezende;

95.5. existem pagamentos da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME beneficiando a Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME;

95.6. existem pagamentos da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME beneficiando a Panificadora e Lanchonete Pill 100 Ltda ME - CNPJ 00.299.997/ 0001-22 - empresa sem movimento, em nome de Erika Santana de Oliveira e Aristeu Lima Ferreira, funcionários da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME;

95.7. não atendeu ao Termo de Constatação Fiscal e de Intimação Fiscal lavrado em 05/08/2010, vinculado ao Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência 0819000-2010-02414-9 para que esclarecesse a movimentação financeira ocorrida na conta-corrente 00012225-94 no Banco 399, agência 00478, e para que comprovasse a correta tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS incidentes sobre o lucro e a receita bruta da atividade que produziu essa movimentação financeira;

95.8. requereu, todavia, prazo para atendimento da Intimação vinculada ao MPF 0819000-2010-02517-0, vinculado à Sra. Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, dispondo-se a levantar a documentação requerida pela Fiscalização e afirmando que o volume de documentos a serem apresentados era grande, necessitando de mais tempo para seu desarquivamento; com isto assumiu a responsabilidade pela movimentação da conta bancária auditada e inclusive chegou a identificar-se, no item 7 do requerimento apresentado à Fiscalização em 16/08/2010, como "empresa contribuinte";

95.9. a Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME tem relação pessoal e direta com as situações que constituem os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS e tem interesse comum nessas mesmas situações, enquadrando-se no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 124, inciso I, do mesmo diploma legal, e no art. 42, § 5º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

- Luiz Alberto Rodrigues Alves (CTN: art. 121, Parágrafo único, inciso I; art. 124, I; art.135, II; e art. 137, I – Lei n.º 9.430/1996: art. 42, § 5º):

96.1. recebeu procuração para abrir e movimentar a conta-corrente auditada, da Casarão Restaurante Ltda ME;

96.2. assinou os cheques emitidos em nome da Casarão Restaurante Ltda ME;

96.3. assinou cheques com pagamentos para si mesmo, para sua esposa, para outros parentes seus e para empresa fornecedora de combustível de postos de gasolina de sua propriedade;

96.4. é sócio-gerente da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME;

96.5. de acordo com o Termo de Depoimento n.º 02, prestado pelo Sr. Gustavo de Oliveira Bercheor, é a pessoa que contratou e pagou os advogados Bruno Franchi Brito e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que representaram a Casarão Restaurante Ltda ME no início da Fiscalização e que procuraram fazer a Fiscalização crer que a Casarão Restaurante Ltda ME continuava em atividade e que a movimentação financeira ocorrida nas contas bancárias da Casarão Restaurante Ltda ME decorriam de atividade econômica levada a cabo pela própria Casarão Restaurante Ltda ME;

96.6. não atendeu ao Termo de Constatação Fiscal e de Intimação Fiscal lavrado em 05/08/2010, vinculado ao Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência 0819000-2010-02413-0, para que esclarecesse a movimentação financeira ocorrida na conta-corrente 00012225-94 no Banco 399, agência 00478, e para que comprovasse a correta tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS incidentes sobre o lucro e a receita bruta da atividade que produziu essa movimentação financeira;

96.7. requereu, todavia, prazo para atendimento da Intimação vinculada ao MPF 0819000-2010- 02517-0, vinculado à Sra. Cicera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, dispondo-se a levantar a documentação requerida pela Fiscalização e afirmando que o volume de documentos a serem apresentados era grande necessitando de mais tempo para seu desarquivamento; com isto assumiu a responsabilidade pela movimentação da conta bancária auditada;

96.8. tem relação pessoal e direta com as situações que constituem os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS e tem interesse comum nessas mesmas situações, enquadrando-se no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 124, inciso I, do mesmo diploma legal, e no art. 42, § 5º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; além disso, também é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, e inclusive pelas infrações conceituadas pela lei como crime, conforme o art. 135, inciso II, e 137, inciso I, ambos do CTN.

- Cícera Agmar De Sousa Leal Rodrigues Alves (CTN: art. 121, Parágrafo único, inciso I; art. 124, I; art.135, III; e art. 137, I – Lei n.º 9.430/1996: art. 42, § 5º):

97.1. de acordo com o contrato social da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, é sócia-gerente daquela empresa;

97.2. existem diversos pagamentos da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME para Sra Cicera Agmar, sendo que no cheque 757198, no valor de R\$ 4.000,00, lançado no extrato bancário no dia 12/04/2005, consta a sua assinatura no campo do beneficiário do pagamento, tal qual a assinatura constante do contrato social da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME; portanto, tinha conhecimento da existência da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME e a utilizou em benefício próprio;

97.3. participava ativamente da gerência da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME bem como das irregularidades ocorridas na utilização da conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME, conforme se depreende da leitura do item 13 do Termo de Depoimento n.º 2, assinado pelo Sr. Gustavo de Oliveira Bercheor, transcrito a seguir:

"13. Em março de 2004, o depoente fechou o restaurante e entregou a segunda sala, a que fica nos fundos da R. São Bento n.º 83, 1º andar, para a imobiliária Farah Imóveis. Como estava fechando o negócio, quis encerrar a conta bancária, já que estava parando as atividades. A esposa do Sr. Luiz disse, entretanto, ao depoente, que ele não precisava se preocupar com isso, que não precisava ir até lá para encerrar a conta bancária, porque se houvesse alguma despesa bancária, seria saldada automaticamente e encerrar-se-iam as atividades do Casarão perante o banco."

97.4. existe pagamento para empresa fornecedora de combustível de postos de gasolina de sua propriedade;

97.5. não apresentou a documentação solicitada no Termo de Constatação Fiscal e de Intimação Fiscal lavrado em 05/08/2010, vinculado ao Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência 0819000-2010-02517-0, documentação esta que deveria esclarecer a movimentação financeira ocorrida na conta-corrente 00012225-94 no Banco 399, agência 00478, e que deveria comprovar a correta tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e da Contribuição para o Integração Programa de Social - PIS incidentes sobre o lucro e a receita bruta da atividade que produziu essa movimentação financeira;

97.6. requereu, todavia, prazo para atendimento da Intimação vinculada ao MPF 0819000-2010- 02517-0, dispondo-se a levantar a documentação requerida pela

Fiscalização e afirmando que o volume de documentos a serem apresentados era grande necessitando de mais tempo para seu desarquivamento; com isto assumiu a responsabilidade pela movimentação da conta bancária auditada;

97.7. tem relação pessoal e direta com as situações que constituem os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS e tem interesse comum nessas mesmas situações, enquadrando-se no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 124, inciso I, do mesmo diploma legal, e no art. 42, § 5º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; além disso, também é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, e inclusive pelas infrações conceituadas pela lei como crime, conforme o art. 135, inciso III, e 137, inciso I, ambos do CTN.

▪ Casarão Restaurante Ltda ME

98. Com relação à Casarão Restaurante Ltda ME, verifica-se que deixou de existir de fato em 03/2004, porém não foi formalmente baixada na JUCESP e continuou existindo de direito, sendo interposta pessoa da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e de seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves. Não é possível excluir a Casarão Restaurante Ltda ME do pólo passivo tributário porque a movimentação da conta-bancária em seu nome decorreu de procuração legalmente válida, em nome da Casarão Restaurante Ltda ME, assinada por seu sócio-gerente Gustavo de Oliveira Bercheor, outorgando poderes ao Sr. Luiz Alberto Rodrigues Alves para fazer o que fez.

▪ Gustavo de Oliveira Bercheor (art. 135, inciso III do CTN);

99.1. de acordo com seu próprio depoimento, forneceu a procuração para o Sr. Luiz Alberto Rodrigues Alves abrir e movimentar contas bancárias em nome da Casarão Restaurante Ltda ME, em troca do favor de poder descontar os tickets-refeição de sua clientela pelo valor facial dos mesmos, sem precisar pagar taxa de comissão ou deságio;

99.2. sendo assim, beneficiou-se, ainda que minimamente, da simulação ocorrida, que procurava transferir a responsabilidade tributária dos principais beneficiários econômicos da atividade empresarial realizada (Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves) para uma empresa inexistente de fato (Casarão Restaurante Ltda ME) e destituída de bens, de sorte a prejudicar a satisfação dos créditos devidos à Fazenda Nacional;

99.3. não apenas assinou a procuração autorizando a movimentação bancária em nome da Casarão Restaurante Ltda ME como também assinou, no início da ação fiscal, procuração para os advogados Bruno Franchi Brito e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e posteriormente ratificou tal procuração, declarando, em 04/11/2009, que os poderes concedidos aos referidos advogados junto ao MPF 0819000-2008-05580 não haviam sido revogados; os referidos advogados, valendo-se dessa procuração legalmente válida, procuraram fazer crer que a Casarão Restaurante Ltda ME continuava em atividade e que a movimentação financeira ocorrida em sua conta-corrente decorria da sua atividade e não da atividade de terceiros; o outorgante da procuração, Gustavo, deu azo, uma vez mais, para que se perpetuasse a simulação que estava ocorrendo;

99.4. responde com seus bens pessoais pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, em face do disposto no art. 135, inciso III, do CTN.

Com relação à outra sócia da Casarão Restaurante Ltda ME, Sra. Analice de Oliveira Lopes Dittrich, a Fiscalização considerou que não caberia sua responsabilização pelas obrigações tributárias surgidas após a dissolução, ainda que irregular, da sociedade, conforme trecho transcrito a seguir:

102.1.os documentos por ela apresentados, coerentes com os dados dos sistemas fazendários, demonstram que estava afastada da administração da Casarão Restaurante Ltda ME, que não participou dos fatos constitutivos das infrações verificadas no presente Termo, que não tinha conhecimento da abertura de conta bancária em nome da Casarão Restaurante Ltda ME e não deu sua anuência para a abertura dessa conta e nem para a utilização dessa conta bancária por terceiros (tanto é que sua assinatura foi falsificada e quem assinou a procuração para abertura e movimentação da conta bancária foi seu irmão);

102.2. houve dissolução irregular da Casarão Restaurante Ltda ME em 03/2004, quando a empresa parou de funcionar de fato, não tendo sido averbada na JUCESP, na época, a alteração no contrato social excluindo a Sra. Analice do quadro societário da Casarão Restaurante Ltda ME;

102.3. os fatos geradores apurados nesta etapa do procedimento fiscal, porém, referem-se aos anos calendário de 2005 e 2006, sendo posteriores à dissolução irregular da sociedade;

102.4. em face do disposto no art. 129 do CTN e das circunstâncias acima relatadas, a Auditoria Fiscal entende que não cabe a responsabilização da Sra. Analice pelas obrigações tributárias surgidas após a dissolução irregular da sociedade, o que não afasta, contudo, a possibilidade de entendimento diverso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede de execução fiscal.

Dessa forma, foram lavrados Termos de Sujeição Solidária Passiva para Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cicera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, e o sócio-gerente da Casarão Restaurante Ltda ME, Gustavo de Oliveira Bercheor.

Da apuração do Imposto sobre a Renda devido pelos sujeitos passivos em razão dos depósitos e créditos bancários cuja origem não foi comprovada.

O Relatório constante do Acórdão da DRJ apresenta o seguinte resumo sobre a apuração do crédito tributário lançado, incluindo a multa de ofício correspondente:

2.17.4. No tocante à apuração do IRPJ devido, informa que não houve apresentação de livros ou registros contábeis, bem como, restaram incomprovados por meio documental a origem dos depósitos e créditos bancários analisados, razão pela qual a apuração do lucro deu-se por arbitramento e os valores creditados em conta de depósito foram considerados como omissão de receita, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

2.17.5. Ademais, cita e transcreve os artigos 1º e 27 da lei nº 9.430/96, art. 47 da lei nº 8.981/95, os artigos 3º, 15, 16 e 24 da Lei nº 9.249/95;

2.17.6. Assim, em virtude da legislação de regência e da atividade da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, cujas conclusões expressadas pela Autoridade Fiscal levam ao entendimento de que era a responsável, juntamente com seus sócios-gerentes, pela movimentação bancária da Fiscalizada, cujas atividades estariam encerradas (interposta pessoa), aplicou-se o percentual de 38,4% da receita omitida, conforme dispõem os artigos 15, § 1º, III, a, e 16 da Lei nº 9.249/95;

2.17.7. No item '115' do Termo em tela, fls. 370/1, consta, em forma de planilha, a discriminação da apuração do IRPJ entendido por devido;

2.17.8. Demais disso, discorre sobre a apuração reflexa da COFINS (3% sobre a receita omitida), PIS (0,65% sobre a receita omitida) e CSLL (32% sobre a receita bruta da empresa) indicando a legislação aplicável e demonstrando, em forma de planilha, nos itens '121', fls. 371/2 e '122', fls. 372;

2.18. No tocante à multa qualificada são prestadas as seguintes informações:

2.18.1. A procuração outorgada pela Fiscalizada permitiu que o nome e a conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME fossem utilizados para acobertar atividade econômica que na realidade era levada a cabo por Torre Azul Assessoria Comercial Ltda.

2.18.2. Ademais, foi evidenciado o intuito da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda. de que os créditos tributários decorrentes do procedimento fiscal em tela fossem constituídos, exclusivamente, contra a Fiscalizada, empresa inexistente de fato ao tempo dos fatos geradores em tela.

2.18.3. O encobrimento das identidades dos reais sujeitos passivos e de seus responsáveis pretendeu prejudicar os interesses da Fazenda Nacional, caracterizando-se como interposição fraudulenta.

2.18.4. Ainda, a entrega de declarações de inatividade em nome da Fiscalizada, pelos procuradores desta e da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda., objetivou impedir o conhecimento por parte da Fazenda Pública dos fatos geradores dos tributos incidentes sobre a receita bruta e o lucro da atividade econômica que gerou a movimentação bancária da Auditada.

2.18.5. Em consequência, realizaram-se as hipóteses previstas no art. 71, I e II, e no art. 73, ambos da Lei nº 4.502/64 e, assim, foi a multa qualificada conforme preceituado no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

2.19. O termo em epígrafe informa, ainda, a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, dos fatos tipificados no art. 1º, I e no art. 2º, I, ambos da Lei nº 8.137/90, e no art. 298 do Código Penal.

Das Impugnações Apresentadas.

Segue transcrição do trecho do Acórdão da DRJ, que descreve as impugnações apresentadas.

DA IMPUGNAÇÃO (TORRE AZUL ASSESSORIA COMERCIAL LTDA ME)

3. O sujeito passivo solidário, Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, apresentou, tempestivamente, impugnação às autuações (fls. 599/643). Suas alegações, em síntese, após sumariar os fatos e atos processuais relevantes, foram:

3.1. A Impugnante nada tem a ver com a empresa Casarão Restaurante Ltda ME, nem, tampouco, com a movimentação financeira da conta-corrente 0001222594, Banco 399, agência 00478.

3.2. A Impugnante, em momento algum, agiu em nome ou se faz passar pela empresa Casarão Restaurante Ltda ME.

3.3. Alega, ainda, que transferências bancárias da conta auditada em favor da Defendente não comprovam relação pessoal e direta com a Fiscalizada nem, tampouco, responsabilidade tributária por eventuais receitas omitidas.

3.4. Desta forma, entende por inconcebível ter de responder solidariamente por ter sido favorecida por alguns depósitos, ainda mais quando mantinha relação comercial com a Fiscalizada. Colaciona doutrina.

3.5. Articula, ainda, não ser plausível atribuir a responsabilidade tributária a terceiro com base em uma amostragem de depósitos, cabendo ao Estado e aos seus agentes demonstrarem a culpa e a sua extensão. Junta doutrina.

3.6. Apresenta o conceito doutrinário de interposta pessoa para concluir pela inoccorrência do instituto jurídico no caso presente.

3.7. Lado outro, contesta a ilação da Autoridade Fiscal que concluiu, a partir da solicitação de prazo para atendimento de intimação fiscal, que teria a Defendente assumido a responsabilidade pela movimentação da conta bancária auditada.

3.8. Em reforço, afirma que não ficou comprovada a tese defendida pela Autoridade Fiscal de que a Impugnante teria relação pessoal e direta com as situações, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, bem como, entende não haver como aplicar qualquer das hipóteses do art. 124 do CTN apresentando arrazoado interpretativo acerca dos incisos do indigitado artigo.

3.8.1. Complementa asseverando que no caso em tela não se verifica qualquer tipo de co-titularidade de atividades entre a Fiscalizada e a Impugnante, nem previsão expressa que poderia ser utilizada para a consideração desta como solidariamente responsável com aquela.

3.8.2. Em razão do exposto, clama pelo cancelamento do Termo de Sujeição Passiva indevidamente lavrado.

3.9. No tocante ao entendimento de que a Impugnante seria pessoalmente responsável pela movimentação bancária em apreço, articula que não se enquadrar em nenhum dos incisos do art. 135 ou 137 do CTN cujas hipóteses deveriam ter sido comprovadas pela Autoridade Fiscal.

3.10. Em conclusão, entendendo que o Termo de Sujeição Passiva Solidária não possui fundamentos para prosperar, por falta de subsunção e/ou demonstração, pede o respectivo cancelamento.

3.11. Demais disso, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, suscita a ocorrência da decadência parcial do direito de o Fisco constituir os créditos tributários consubstanciados nos hostilizados Autos de Infração.

3.11.1. Separando os tributos exigidos em dois grupos, fatos geradores mensais (PIS e COFINS) e fatos geradores trimestrais (IRPJ e CSLL), conclui que os fatos geradores ocorridos até 30/08/2005 já estavam fulminados pela decadência quando da lavratura dos combatidos Autos de Infração (30/08/2010). Colaciona doutrina e jurisprudência.

3.12. Atacando a multa qualificada imposta nas exações em epígrafe, entende esta incabível sob a alegação de omissão dolosa, vez que não restou cabalmente comprovado o elemento subjetivo reclamado pelos artigos que fundamentaram a sua aplicação.

3.12.1. Ainda, baseando-se em entendimento jurisprudencial, articula que mera presunção não permite a conclusão de ocorrência de dolo do agente, invalidando a aplicação da multa qualificada.

3.13. Ademais, sustenta que os valores constantes nos extratos bancários fiscalizados não representam “receitas”, apoiando-se em entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, vez que somente aqueles ingressos que se incorporam, efetivamente, ao patrimônio do contribuinte é que se amoldariam ao conceito jurídico-tributário abordado.

3.13.1. Assim, os valores movimentados nas contas-correntes da Fiscalizada nada mais são do que receitas de terceiros, vez que repassados, quase que integralmente às empresas de tíquetes.

3.14. Abordando a questão da presunção, mormente quanto à previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, após discorrer longamente sobre o tema, expressa o entendimento de que a presunção jamais poderá ser resultado da iniciativa criativa e original do legislador, devendo esta apoiar-se na repetida e comprovada correlação natural de dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido.

3.15. Do exposto, conclui que nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao rendimento omitido correlato. Colaciona doutrina e afirma que a presunção legal estribada em depósitos bancários encontra os seguintes óbices:

- não está calcada em experiência anterior;
- não é possível estabelecer uma correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos;
- o encargo probatório é totalmente transferido para o contribuinte, com manifesta impossibilidade de produção de provas.

3.16. Por falta de previsão legal expressa, contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com fundamento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. Colaciona jurisprudência.

3.17. Alega, ademais, que em virtude de o CTN prever a incidência de juros no percentual de 1%, resta desconforme o ordenamento a cobrança de juros com base na taxa SELIC. Escora-se em jurisprudência colacionada.

3.18. Pelo exposto, requer que seja acolhida e provida a Impugnação apresentada a fim de que seja julgada improcedente a lavratura dos presentes Auto de Infração, com o consequente cancelamento do débito em epígrafe e arquivamento do processo administrativo correspondente ou, no mínimo, seja cancelado o Termo de Sujeição Passiva Solidária no 01, e, caso não seja acolhido tal pedido, requer seja excluída a multa qualificada no presente caso.

3.19. Por fim, requer que as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam encaminhadas exclusivamente em nome e no endereço dos patronos que nomeia.

DA IMPUGNAÇÃO (LUIZ ALBERTO RODRIGUES ALVES)

4. Às fls. 653/699, encontra-se a Impugnação de Luiz Alberto Rodrigues Alves, sócio-gerente da empresa Torre Azul, que, sumariamente, apresenta os seguintes argumentos novos, **vez que no mais apenas ratifica os argumentos apresentados na defesa da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME (mesmo conteúdo e patronos)**:

4.1. Após resumo dos fatos, afirma que a Autoridade Fiscal conclui, erroneamente, que o ora Impugnante teria relação pessoal e direta com a Casarão Restaurante Ltda ME e que, assim, seria o responsável por toda a movimentação financeira verificada junta à conta-corrente 0001222594, Banco 399, agência 00478.

4.1.1. Ademais, informa que o ora Insurgente era sócio da empresa Torre Azul à época dos fatos, porém não mantinha/manteve vínculo com a Fiscalizada nem, tampouco, com a movimentação financeira que lhe fora imputada.

4.2. Informa, ainda, que era detentor de poderes, decorrentes de instrumento de mandato outorgado pelo Sr. Gustavo, sócio-gerente da Fiscalizada, para movimentar as contas-bancárias desta.

4.3. Contudo, assevera que não era conhecedor da falsidade da assinatura no cartão de abertura de conta da sócia da Fiscalizada (Sra. Analice) e jamais colaborou para tal falsificação.

4.4. Demais disso, erige que o referido Sr. Gustavo não encerrou sua empresa frente aos órgãos competentes e deseja transferir a terceiros as suas responsabilidades de empresário, além do que, como outorgante de poderes por intermédio de procuração, tinha o dever de fiscalizar a atuação do nomeado procurador.

4.5. De outro prisma, tendo em vista que o ora Defendente era sócio da empresa Torre Azul e esta prestou serviços à Fiscalizada à época dos fatos em epígrafe, mostrase plenamente justificável a existência de alguns pagamentos na conta do Impugnante.

4.6. Quanto aos documentos solicitados pelo Agente Fiscal, informa que o Insurgente não detinha poderes para apresentar os livros da empresa Casarão, vez que aquele e esta são entes jurídicos completamente distintos, sem nenhuma ligação legal, de fato ou de direito, nem possuía a competente procuração com poderes para tanto.

DA IMPUGNAÇÃO (CICERA AGMAR DE SOUZA LEAL RODRIGUES ALVES)

5. Às fls. 701/746, encontra-se a Impugnação de Cícera Agmar de Souza Leal Rodrigues Alves, sócia-gerente da empresa Torre Azul, que, sumariamente, apresenta os seguintes argumentos novos, **vez que no mais apenas ratifica os argumentos apresentados na defesa da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME (mesmo conteúdo e patronos)**:

5.1. Após resumo dos fatos, afirma que a Autoridade Fiscal conclui, erroneamente, que a ora Impugnante teria relação pessoal e direta com a Casarão Restaurante Ltda ME e que, assim, seria o responsável por toda a movimentação financeira verificada junta à conta-corrente 0001222594, Banco 399, agência 00478.

5.2. Ademais, muito embora a própria Insurgente confirme a existência de transferências da indigitada conta bancária da Fiscalizada para si, alega inexistir qualquer prova de que a Impugnante seja responsável pela movimentação financeira verificada junto à mencionada conta-corrente, pois não tinha poderes para tal, uma vez que não existiu/existia qualquer procuração em seu favor ou em favor da empresa da qual era sócia e que tenha sido outorgada pela empresa Casarão Restaurante Ltda. que a presunção jamais poderá ser resultado da iniciativa criativa e original do legislador, devendo esta apoiar-se na repetida e comprovada correlação natural de dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido.

Da Decisão da DRJ.

A DRJ analisou as razões contidas nas impugnações apresentadas pela empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves e concluiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido. Segue a ementa do Acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo havido, por parte do contribuinte, conhecimento e ciência de todos os requisitos que compuseram a autuação; contendo o auto de infração suficiente descrição dos fatos e correto enquadramento legal, sanadas as irregularidades, dada ciência e oportunizada a manifestação do autuado, ou seja, atendida integralmente a legislação de regência, não se verifica cerceamento do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO ACOMPANHADA DE PROVAS. NÃO ATENDIMENTO.

A Impugnação, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, deve ser apresentada com as provas que suportem os motivos de fato e de direito em que se fundamenta precluindo o direito de apresentar as provas que possuiu em outro momento, excetuadas as previsões legais expressamente ressalvadas, conforme art. 16 e § 4º do Decreto 70.235/72.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores em razão de inexistência de previsão legal para intimação em endereço diverso do domicílio do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, por expressa ressalva legal plasmada no citado § 4º do art. 150 do CTN, a regra para contagem do prazo decadencial será aquela estabelecida pelo art. 173, I.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a

excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é considerada débito para com a União, sendo devidos juros de mora sobre o valor lançado inadimplido a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

Correta a aplicação da taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios lançados, conforme previsão legal expressa no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONFIGURA O FATO GERADOR. MANDATÁRIOS. EXCESSO DE PODERES. INFRAÇÃO DE LEI OU CONTRATO SOCIAL.

Respondem solidariamente pelo pagamento do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Respondem pessoalmente pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos, empregados diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Respondem pessoalmente aqueles que tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não-ocorrência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ, implica o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Da Ciência.

A empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves foram cientificados do Acórdão da DRJ, via postal, em 22/11/2012, 24/11/2012 e 22/11/2012, respectivamente, e apresentaram recurso voluntário.

Consta, ainda, a ciência da empresa Casarão Restaurante Ltda ME, via postal, em 22/11/2012 e a ciência, por edital, em 10/01/2013, de Gustavo de Oliveira Bercheor, que não haviam apresentado impugnação, nem apresentaram recurso voluntário.

Dos Recursos Voluntários.

Apesar de terem apresentado recursos voluntários individualizados, a maior parte das alegações são comuns às contestações e reiteram argumentos aprestados na impugnação. Segue resumo das razões apresentadas:

- a) apresenta contexto fático, por meio do qual busca sumarizar as questões que serão discutidas;
- b) alega a ocorrência de preliminares de nulidade:
 - ilegalidade na emissão do RMF ao Banco HSBC, sem emissão de ordem judicial, o que teria violado do sigilo bancário da empresa Casarão Restaurante Ltda ME;
 - nulidade da autuação por vício na sujeição passiva;
 - i. que não haveria base legal para a conclusão de que as recorrentes teriam assumido a responsabilidade pela movimentação bancária da conta auditada;
 - ii. que não seria possível a caracterização de solidariedade tributária previstas no art. 121; art. 124 do CTN; art. 135, III; e art. 137, I, todos do CTN;
 - iii. Conclusões comuns às três impugnações:

Em vista de todo o acima exposto, é forçoso concluir que o "Termo de Sujeição Passiva Solidária" lavrado pela D. Fiscalização não possui fundamentos para prosperar, uma vez serem inaplicáveis à espécie as disposições contidas nos artigos 121 e 124 do CTN, bem como não ter havido a demonstração e a comprovação da caracterização, no presente caso, de uma das modalidades de responsabilidade de terceiros previstas nos artigos 135 e 137.

Por todas essas razões, não há como se conceber a possibilidade de responsabilização solidária do Recorrente no que diz respeito ao Auto de Infração lavrado contra a empresa Casarão Restaurante, devendo ser cancelado o *Termo de Sujeição Passiva Solidária" lavrado, prosseguindo-se a discussão do crédito tributário constituído unicamente com relação à pessoa jurídica autuada; Casarão Restaurante.

- c) defende que teria ocorrido decadência parcial dos lançamentos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em função do prazo previsto no art. 150, § 4º c/c art. 156 do CTN.
- d) diz que seria errônea a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista que *“uma mera presunção não permite a presunção de dolo do agente (...)”*;
- e) discorre sobre o conceito de renda, citando a legislação pertinente, posição de diversos doutrinadores e jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e conclui que
(...) os valores movimentados nas contas correntes da empresa Casarão nada mais são do que receitas de terceiros, ou seja, meros montantes financeiros que transitaram em suas contas bancárias, mas que não significaram aumento em seu patrimônio.
- f) argumenta que seria indevida a presunção de receitas com base nos depósitos judiciais, em função dos seguinte óbices:

132. Em resumo, a presunção legal estribada nos depósitos bancários encontra os seguintes óbices:

- Não está calcada na experiência anterior;
- Não é possível estabelecer uma correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos;
- O encargo probatório é totalmente transferido para contribuinte, com manifesta impossibilidade dessa prova ser produzida.

g) defende a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício por ausência de previsão legal.

Ao final, os três recursos apresentam o seguinte requerimento (apenas a numeração do parágrafo é diferente em cada peça de defesa), transcrito a seguir:

145. Por todo o exposto, demonstrada a total insubsistência e improcedência do lançamento, requer a Vossas Senhorias que seja acolhido e provido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, a fim de que seja julgada improcedente a lavratura do presente Auto de Infração, com o conseqüente cancelamento do débito ora cobrado e arquivamento do processo administrativo correspondente, ou, ao menos, seja cancelado o Termo de Sujeição Passiva Solidária n.º 03. e, caso não seja acolhido tal pedido, requer seja excluída a multa qualificada no presente caso.

146. Requer, por fim, que, havendo, todas as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam encaminhadas exclusivamente em nome do advogado Roberto Nakamashi, OAB/SP n.º 293.465, com endereço profissional na Avenida São Bento, n.º 333-fundos, Vila Rosália, Guarulhos, Estado de São Paulo, CEP 07070-000, telefone n.º (11) 2304-1278.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Relatora.

Conhecimento.

A empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves foram cientificados do Acórdão n.º 1639.839 – 13ª Turma da DRJ/SP1, de 14 de junho de 2012, via postal, em 22/11/2012, 24/11/2012 e 22/11/2012, respectivamente, e apresentaram, individualmente, recurso voluntário em 21/12/2012, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Consta, ainda, a ciência da empresa Casarão Restaurante Ltda ME, via postal, em 22/11/2012 e a ciência, por edital, em 10/01/2013, de Gustavo de Oliveira Bercheor, que não haviam apresentado impugnação, nem apresentaram recurso voluntário.

Os Recursos são assinados por procuradora das partes, regularmente constituída, em conformidade com os documentos anexados aos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, conheço dos Recursos Voluntários apresentados pela empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, por serem tempestivos e preencherem os requisitos de admissibilidade.

Pedido. Expedição das Intimação em nome dos patronos.

Em relação aos pedidos das recorrentes para que as intimações sejam feitas na pessoa do sua advogada, não é cabível esta opção, em consonância com o enunciado da Súmula CARF n.º 110, de cumprimento obrigatório pelas turmas de julgamento deste conselho, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, indefiro o pedido formulado.

Preliminar de nulidade. Erro na identificação do sujeito passivo. Vício material.

O crédito tributário se refere à exigência do IRPJ e reflexos (PIS, Cofins e CSLL), devidos nos anos-calendário 2005 e 2006, incluindo principal, multa de ofício (150%) e juros de mora, após ter sido configurada a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, tendo por fundamento legal o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 e demais dispositivos indicados nos autos de infração.

Foi identificada como sujeito passivo da autuação a empresa Casarão Restaurante Ltda ME e foram lavrados Termos de Sujeição Solidária Passiva em nome da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, de seus sócios-gerentes, Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, e do sócio-gerente da Casarão Restaurante Ltda ME, Gustavo de Oliveira Bercheor, fundamentados da seguinte forma:

- Torre Azul Assessoria Comercial LTDA – ME: art. 121, Parágrafo único, inciso I e art. 124, I do CTN; art. 42, § 5º da Lei nº 9.430/1996;
- Luiz Alberto Rodrigues Alves: art. 121, Parágrafo único, inciso I; art. 124, I; art. 135, II; e art. 137, I do CTN; art. 42, § 5º da Lei nº 9.430/1996;
- Cícera Agmar De Sousa Leal Rodrigues Alves art. 121, Parágrafo único, inciso I; art. 124, I; art. 135, II; e art. 137, I do CTN; art. 42, § 5º da Lei nº 9.430/1996;
- Gustavo de Oliveira Bercheor (art. 135, inciso III do CTN).

Destaca-se que o Sr. Gustavo de Oliveira Bercheor já não havia apresentado Impugnação administrativa contra a autuação, nem ao termo de sujeição passiva solidária.

As recorrentes, empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, concentram seus argumentos em apontar vícios na sujeição passiva, defendendo a impossibilidade de responsabilização solidária; na discussão da validade do lançamento da omissão de receitas por presunção legal; em questionamentos sobre a configuração de fraude; na alegação de que seria errônea a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% e na defesa da inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício por ausência de previsão legal

Em relação à nulidade da autuação por vício na sujeição passiva, enfatizam as seguintes questões principais:

- i. que não teria ficado caracterizada a solidariedade tributária, da maneira prevista no art. 121; art. 124, I; art. 135, II; e art. 137, I, todos do CTN;
- ii. que não haveria base legal para a conclusão de que as recorrentes teriam assumido a responsabilidade pela movimentação bancária da conta auditada;
- iii. Conclusões comuns às três impugnações:

Em vista de todo o acima exposto, é forçoso concluir que o "Termo de Sujeição Passiva Solidária" lavrado pela D. Fiscalização não possui fundamentos para prosperar, uma vez serem inaplicáveis à espécie as disposições contidas nos artigos 121 e 124 do CTN, bem

como não ter havido a demonstração e a comprovação da caracterização, no presente caso, de uma das modalidades de responsabilidade de terceiros previstas nos artigos 135 e 137.

Por todas essas razões, não há como se conceber a possibilidade de responsabilização solidária do Recorrente no que diz respeito ao Auto de Infração lavrado contra a empresa Casarão Restaurante, devendo ser cancelado o “Termo de Sujeição Passiva Solidária” lavrado, prosseguindo-se a discussão do crédito tributário constituído unicamente com relação à pessoa jurídica autuada; Casarão Restaurante.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) dispõe sobre os elementos essenciais do Auto de Infração:

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.

Por sua vez, o artigo 142 do CTN trata da competência e do procedimento para constituição do crédito tributário por 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.

Dessa forma, nos termos do art. 10, I do PAF e do art. 142 do CTN, um dos requisitos de validade da lavratura do auto de infração é justamente a qualificação / identificação do autuado, sujeito passivo da obrigação tributária.

Para efeitos desta discussão, importa analisar o art. 121 do CTN, que trata do sujeito passivo da obrigação principal e diferencia, nos incisos de seu parágrafo único, sujeito passivo de responsável. Segue transcrição:

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

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

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

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

Sobre o art. 121 do CTN, Paulsen¹ aponta que a redação do dispositivo pode levar a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias:

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, pp. 232 e 233.

O art. 121 do CTN cuida do “**sujeito passivo**” da **obrigação tributária principal**. Ao fazê-lo, limita-se a dizer que sujeito passivo “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” e que pode ser “**contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou “**responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Cuida-se, contudo, de uma simplificação grosseira e que leva a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias. (grifos originais)

Enfatiza que são inconfundíveis as obrigações do contribuinte e do terceiro obrigados ao pagamento do tributo, por decorrerem de diferentes dispositivos legais e terem diferentes hipóteses de incidência. Pondera que a obrigação de qualquer outra pessoa, que não o contribuinte, não decorre da mera ocorrência do fato gerador. Destaca, ainda, que o obrigado ao pagamento da penalidade é quem cometeu a infração, conforme se depreende do texto a seguir:

Tanto o contribuinte como o terceiro podem vir a ser obrigados ao pagamento do tributo, sujeitando-se à cobrança e à execução no caso de inadimplemento. Mas, suas obrigações decorrem de diferentes dispositivos legais, têm diferentes hipóteses de incidência, surgem em momentos próprios. Enfim, são inconfundíveis. É absolutamente falso imaginar que, ocorrido o fato gerador, dele decorra diretamente a obrigação de qualquer outra pessoa que não o contribuinte. O terceiro só pode ser obrigado ao pagamento do tributo mediante previsão legal específica com recursos do contribuinte (na qualidade de substituto tributário) ou com recursos próprios, mas, neste caso, em decorrência do descumprimento de uma obrigação sua de colaboração para com o Fisco (na qualidade de responsável tributário). Cabe notar que o obrigado ao pagamento da penalidade terá que ser quem cometeu a infração, ou seja, o infrator.

Amaro² também evidencia a existência de dificuldades em diferenciar os conceitos de contribuinte e responsável, ao discorrer sobre a definição da “relação pessoal” (direta ou oblíqua?) entre uma pessoa e uma situação, que a qualificaria como contribuinte ou responsável. Confira-se:

Sem adentrar, ainda, o exame destes conceitos, verifica-se, desde logo, que a identificação do *sujeito passivo da obrigação principal* (gênero) depende apenas de verificar quem é a *pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação*, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Qualquer que seja o liame em razão da qual tenha sido posta no polo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de *sujeito passivo da obrigação principal*.

Prosseguindo no estudo desses conceitos, vemos que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém “relacionado” com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza (“pessoal e direta”), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou *vínculo*, consoante o art., 128) for de diversa natureza (a *contrario sensu*, “não pessoal e direta), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como *responsável*.

Algumas dificuldades precisam ser transpostas na análise desse conceitos. Em primeiro lugar, custa imaginar o que seja essa relação “pessoal” entre uma *pessoa* e uma *situação*. Relações pessoais costumam demandar a existência de duas (ou mais) pessoas. Relação “direta” também não é uma noção clara, quando se reporta a vínculo entre uma pessoa e uma situação. Qual seria a relação “indireta” ou “oblíqua” entre uma pessoa e uma situação, suscetível de qualificar tal pessoa como sujeito passivo *responsável*?

Conclui que os dois conceitos não se confundem, ao afirmar que a identificação do contribuinte facilita a identificação do responsável, que se dá por exclusão:

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 328 e 329.

A identificação do contribuinte facilita a análise do responsável. Recordemos que, na definição legal, o sujeito passivo diz-se responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Este conceito, tecnicamente pobre, é dado por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.

No caso dos autos, conforme relatado, a Autoridade Tributária constatou que a empresa Casarão Restaurante Ltda ME, deixou de existir de fato em março de 2004, apesar de não ter sido formalmente baixada na JUCESP, e continuou existindo de direito, sendo interposta pessoa da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e de seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves. Justifica a autuação em nome da empresa Casarão (contribuinte), em função da movimentação da conta-corrente. Transcrevo trecho do Termo de Verificação Fiscal:

98. Com relação à Casarão Restaurante Ltda ME, verifica-se que deixou de existir de fato em 03/2004, porém não foi formalmente baixada na JUCESP e continuou existindo de direito, sendo interposta pessoa da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e de seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves. Não é possível excluir a Casarão Restaurante Ltda ME do pólo passivo tributário porque a movimentação da conta-bancária em seu nome decorreu de procuração legalmente válida, em nome da Casarão Restaurante Ltda ME, assinada por seu sócio-gerente Gustavo de Oliveira Bercheor, outorgando poderes ao Sr. Luiz Alberto Rodrigues Alves para fazer o que fez.

Destaca-se, ainda, que os Termos de Sujeição Solidária Passiva lavrados em nome das recorrentes (responsáveis), empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, de seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, tiveram como fundamento o inciso I do Parágrafo único do art. 121, além dos artigos 124, inciso I, 135, inciso II e 137, inciso I (este somente para os sócios-gerentes), todos do CTN.

O que se percebe é que a Autoridade Tributária constatou que a empresa Casarão Restaurante Ltda ME não existia de fato e que sua estrutura era utilizada pela empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes, Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, para ocultar da fiscalização receitas passíveis de tributação.

A exigência de crédito tributário decorrente de omissão de receitas, objeto da presente autuação, está fundamentada na presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Destaca-se que o § 5º deste artigo tem um regramento específico para as situações em que se evidencia a utilização de interpostas pessoas nas movimentações bancárias, conforme se observa da transcrição a seguir:

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

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Verifica-se que esta hipótese se adequa justamente ao caso ora em análise.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF), foram identificados diversos fatos que levaram à conclusão de que o titular de direito, Casarão Restaurante Ltda ME, era interposta pessoa do titular de fato, Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e de seus sócios-diretores, incluindo a conclusão de que a Casarão Restaurante Ltda ME era uma empresa inexistente de fato; que a conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME era utilizada para acobertar atividade econômica levada a cabo por Torre Azul Assessoria Comercial Ltda; que o encobrimento das identidades dos reais sujeitos passivos e de seus responsáveis pretendeu prejudicar os interesses da Fazenda Nacional e da Seguridade Social; que a entrega de declarações de inatividade em nome da Casarão Restaurante Ltda ME, procurou impedir o conhecimento por parte da Fazenda Pública dos fatos geradores dos tributos incidentes sobre a receita bruta e o lucro da atividade econômica que gerou a movimentação bancária auditada. Seguem trechos extraídos do TFV:

123. A procuração outorgada pela Casarão Restaurante Ltda ME, através do seu sócio-gerente Gustavo de Oliveira Bercheor, a Luiz Alberto Rodrigues Alves, sócio-gerente da Torre Azul Assessoria Comercial Ltda, permitiu que o nome e a conta bancária da Casarão Restaurante Ltda ME fossem utilizados para acobertar atividade econômica que na realidade era levada a cabo por Torre Azul Assessoria Comercial Ltda, em prol dessa empresa e de seus sócios-gerentes Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cicera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves.

124. Os advogados Bruno Franchi Brito e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, valendo-se da procuração fornecida no curso do presente procedimento fiscal pela Casarão Restaurante Ltda ME, através do seu sócio-gerente Gustavo de Oliveira Bercheor, procuraram fazer a Fiscalização crer que a Casarão Restaurante Ltda ME ainda existia, continuava em atividade e era a única responsável pela atividade econômica que gerou a movimentação financeira auditada.

125. Com isso, pretendeu-se iludir a Fazenda Nacional, para que a constituição do crédito e sua posterior execução fiscal fossem tão-somente direcionadas contra a Casarão Restaurante Ltda ME, empresa inexistente de fato que não tem bens para satisfazer os créditos devidos à Fazenda Nacional e a Seguridade Social.

126. O encobrimento das identidades dos reais sujeitos passivos e de seus responsáveis pretendeu prejudicar os interesses da Fazenda Nacional e da Seguridade Social, caracterizando-se como interposição fraudulenta.

127. A entrega de declarações de inatividade em nome da Casarão Restaurante Ltda ME, que os advogados Bruno Franchi Brito e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco procuraram justificar como sendo decorrentes de "lapso do contador", procurou impedir o conhecimento por parte da Fazenda Pública dos fatos geradores dos tributos incidentes sobre a receita bruta e o lucro da atividade econômica que gerou a movimentação bancária auditada.

Ressalta-se, ainda, que o fato de ter sido reconhecido que a conta bancária da empresa Casarão Restaurante Ltda ME era utilizada para acobertar atividade econômica, que na realidade era levada a cabo por Torre Azul Assessoria Comercial Ltda., também se adequa ao enunciado da Súmula CARF nº 32, que trata de exceção à determinação da titularidade da conta corrente, quando ficar caracterizado seu uso por terceiros.

Súmula CARF nº 32

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, apesar de toda a discussão sobre responsabilidade, envolvendo a aplicação dos artigos 124, inciso I, 135, inciso II e 137, inciso I, do CTN, com base no conjunto de documentos constantes dos autos, ficou configurado **erro na identificação do sujeito passivo**, tendo em vista ter ficado constatado que a empresa Casarão Restaurante Ltda ME não existia de fato, evidenciado que se tratava de interposta pessoa, e que sua estrutura, incluindo a movimentação de sua conta bancária, era utilizada pela empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME e seus sócios-gerentes, Luiz Alberto Rodrigues Alves e Cícera Agmar de Sousa Leal Rodrigues Alves, para ocultar da fiscalização receitas passíveis de tributação.

Desse modo, o auto infração de omissão de receitas, fundamentado no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, deveria ter sido lavrado em nome da empresa Torre Azul Assessoria Comercial Ltda ME, terceiro na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento, por ter ficado evidenciada a utilização de interpostas pessoas nas movimentações bancárias, em conformidade com o disposto no § 5º deste dispositivo, transcrito acima.

Neste sentido, o Acórdão n.º 1302-005.888, de 21/10/2021, de relatoria do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. Segue ementa da decisão:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. INTERPOSTA PESSOA.

Quando a fiscalização identifica que o contribuinte está sendo utilizado como interposta pessoa para movimentar contas bancárias, nos termos do parágrafo 5º, do artigo 42 da Lei 9.430/96, o lançamento de ofício do crédito tributário deve ser realizado em nome do terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. Neste caso, não há que se falar em hipóteses de responsabilidade e, sim, de contribuinte de fato.

Cabe ainda mencionar que o erro na identificação do sujeito passivo, como o configurado nos presentes autos, tem a natureza de vício material por ter origem em erro de direito, cometido no ato do lançamento, o que o torna nulo.

A questão da natureza do vício foi tratada na Solução de Consulta Interna n.º 8 - Cosit, de 8 de março de 2013, que resolveu que apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material, impossível de ser convalidado. Menciona, ainda, que quando se discute o sujeito passivo da obrigação tributária, tal erro de interpretação inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário. Confira-se trecho que motiva a conclusão externada na citada solução:

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Há também diversos julgados da CSRF no sentido de que o erro na identificação do sujeito passivo possui natureza de vício material, incluindo o Acórdão n.º 9303-011.022, de 08/12/2020 (Conselheiro relator Andrada Márcio Canuto Natal) e o Acórdão n.º 9101-004.527, de 07/11/2019 (Conselheira relatora Cristiane Silva Costa; Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada). Reproduzo a ementa deste último acórdão:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

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

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

Portanto, o presente lançamento deve ser anulado por vício material na identificação do sujeito passivo.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO por reconhecer a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente
ANDRÉIA LÚCIA MACHADO MOURÃO