



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.723623/2013-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.055 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2024
Recorrente PSE COMERCIAL DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. ARTIGO 173, I DO CTN. COMPROVAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72

O prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONF.

As Decisões em que a Autoridade julgadora *a quo* analisa as alegações formuladas na Impugnação que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador não devem ser considerada nulas por preterição ao direito de defesa.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DE INTIMAÇÃO. INTIMAÇÃO EM ENDEREÇO DIVERSO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PESSOAL. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO. PREJUÍZO NÃO CONFIGURADO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, as intimações dos atos processuais são realizadas, usualmente, pessoalmente, por via postal com Aviso de Recebimento - AR ou por meio eletrônico, sendo que, tendo em vista que não há ordem de preferência entre as modalidades ordinárias - pessoal, postal ou eletrônica -, o agente poderá optar por quaisquer delas e apenas quando restar improfícuo uma das modalidades ordinárias é que utilizará a modalidade editalícia.

O dever legal do contribuinte em manter o seu endereço junto à Administração Tributária sempre atualizado consiste, pois, em obrigação acessória que, enquanto tal, decorre da “*legislação tributária*”, que, aliás, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”, nos termos do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional

Não haverá qualquer nulidade nas hipóteses em que as intimações são realizadas por via postal e são enviadas aos endereços que constam nos cadastros da RFB, nos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. CIÊNCIA DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS PARA A BOA COMPREENSÃO DAS RAZÕES FÁTICAS E JURÍDICAS RELATIVAS ÀS EXIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA ATENDIDOS.

Não há que se falar em nulidade com fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 nas hipóteses em que as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias discutidas restam expostas, de forma clara, nos documentos que são devida e regularmente encaminhados aos responsáveis quando da realização das respectivas intimações.

PEDIDO ALTERNATIVO DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.

A atuação de ofício por parte da Autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo de complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelos sujeitos passivos, de modo que, mesmo em observância ao Princípios da Verdade Material, a Autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE. ILEGITIMIDADE DO AUDITOR FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ARTIGO 6º, I, “a” DA LEI Nº 10.593/2002. ARTIGOS 121 E 142 DO CTN.

De acordo com o artigo 6º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.593/2002, o Auditor Fiscal é competente para constituir o crédito tributário mediante o lançamento.

A determinação do sujeito passivo enquadra-se dentro da competência do Auditor Fiscal que, portanto, deverá eleger, de forma obrigatória e vinculada à Lei, os contribuintes e os eventuais responsáveis, nos termos dos artigos 121 e 142 do CTN.

O Auto de infração lavrado por autoridade competente em conformidade com a legislação de regência e o julgamento proferido por Delegacia de julgamento competente devem ser considerados válidos.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INTIMAÇÃO. PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

PRELIMINAR. NULIDADE. ILEGALIDADE DIRETA E POR DERIVAÇÃO DAS PROVAS. ÂMBITO CRIMINAL E ÂMBITO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIAS INDEPENDENTES. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DO ILÍCITO. ELEMENTOS FÁTICO-JURÍDICOS CONSTITUÍDOS NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As esferas criminal e administrativo-fiscal são, via de regra, instâncias independentes e autônomas entre si, sendo que, em determinados casos em que as situações fáticas são idênticas, as provas são compartilhadas e transportadas da esfera penal para o âmbito do processo administrativo fiscal, mas apenas nas hipótese em que, no âmbito penal, sobrevier decisão judicial, com trânsito em julgado, considerando a ilicitude da produção das provas ou a irregularidade do seu transporte de um processo para o outro para fins de instrução do processo tributário é que essa decisão repercutirá, inevitavelmente, no processo administrativo fiscal, já que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento

fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal, as quais, aliás, foram, por força de decisão judicial, regularmente compartilhadas com a Receita Federal, não havendo se falar, portanto, na nulidade do lançamento por suposta quebra de sigilo bancário.

REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS. SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À INTIMIDADE. EXAME DE EXTRATOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade nas hipóteses em que a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições Financeiras (RMF), a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária é cabível quando restar demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas que integravam o quadro social da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve a interposição fraudulenta de pessoa(s) em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária quanto a aplicação, de forma concorrente e conjunta, dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. FRAUDE. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDUTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO III, ALÍNEA “C” DO CTN. MULTA QUALIFICADA. PATAMAR 100%. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

De acordo com o artigo 106, inciso III, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966, a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado deve ser cancelado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e decadência suscitadas, e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntários, apenas, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à responsabilidade tributária fundamentada no art. 124, inciso I, do CTN, e no art. 135, inciso III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Auto de Infração por meio dos quais foram constituídos crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 14.373/14.388) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 14.389/14.401), relativos ao ano-calendário de 2008, cujas exigências fiscais restaram formalizadas nos montantes discriminados a seguir:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA (150%)	TOTAL
IRPJ	67.210,58	33.640,61	100.815,88	201.667,07
CSLL	41.044,76	20.530,72	61.567,15	123.142,63

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constantes dos respectivos Autos de Infração (fls. 14.375 e 14.391/14.392) e com o Relatório de Atividade Fiscal de fls. 13.797/14.160 e 14.171/14.371, a Autoridade fiscal entendeu por efetuar os respectivos lançamentos a partir da apuração de omissão de receitas da atividade referente às vendas de mercadorias, de modo que, no caso, a Autoridade entendeu por arbitrar o lucro com base na receita bruta das vendas de mercadorias conhecida, nos termos do artigo 530, inciso III do Decreto n.º 3.000/99, já que, ainda que tenha sido regularmente intimada a tanto, a PSE COMERCIAL DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA (“PSE COMERCIAL”) teria deixado de apresentar os livros e documentos relativos à sua escrituração, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL

[...]

10. DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

816. Como se pode perceber pelo tópico anterior, a receita anual da PSE no ano calendário de 2008 foi de R\$ 3.800.440,60, enquanto INEXISTEM receitas declaradas à RFB, muito embora a mesma tenha apresentado DIPJ (com receitas zeradas) onde manifesta opção pelo LUCRO PRESUMIDO.

817. Intimada (fls 13.785 a 13.786) a apresentar seus livros contábeis (Diário e Razão, ou Livro Caixa), Livro Registro de Inventário e Livros Registro de Entradas e de Saídas, nada apresentou. Deste modo frente à não apresentação dos livros obrigatórios, não resta outra alternativa a não ser a tributação pelo LUCRO ARBITRADO. É o que se denota do art 530 do decreto 3.000 de 26 de Março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem impréstável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

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

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

818. De se destacar que, muito embora a empresa não tenha apresentado seus livros contábeis, ainda que os tivesse porventura apresentado, pode-se antecipar que certamente não seriam aptos à identificação da efetiva movimentação financeira e bancária, ou mesmo para a determinação do Lucro Real, de modo que, por força do inciso II do art 530 do RIR (acima transcrito), igualmente impor-se-ia a tributação pelo Lucro Arbitrado. E pode-se afirmar que a contabilidade seria impréstável por vários aspectos, senão vejamos:

819. Dentre as funções primordiais da contabilidade empresarial destacam-se o controle do patrimônio e a obtenção do resultado do empreendimento em um determinado período. Porém, no esquema REDE PRESIDENTE (e por conseqüência também na PSE) tais funções não eram alcançadas pelo uso da contabilidade. Note-se que o esquema mantinha um controle de resultados globalizado, como denotam as planilhas “BALA”, onde as diversas lojas (empresas) do esquema eram consideradas filiais de um único empreendimento REDE PRESIDENTE. Porém, esse controle globalizado, elaborado de forma até rudimentar, em planilhas formato “excel”, era totalmente divorciado da escrituração contábil oficial, que contemplava apenas as operações “oficiais”, vinculadas a cada CNPJ, de modo que a maior parte dos custos, despesas e receitas, não eram escriturados.

820. Nesse sentido destaca-se que os valores contabilizados pelas diversas empresas do esquema, entre elas a PSE, o são apenas “pró forma”, para cumprir a formalidade legal e emprestar uma aparência de legalidade a um esquema totalmente fraudulento. A escrita contábil se fazia necessária até mesmo para que fosse possível proceder-se à abertura de contas bancárias em nome das empresas. Porém essa contabilidade é apenas formal, ou seja, não espelha as reais operações de cada empresa. Viu-se que existem inúmeros custos e despesas que não são reconhecidos nas diversas “filiais”, tais como as despesas com manutenção dos “bunkers” administrativos do esquema, por exemplo, ou ainda os custos com os diversos veículos registrados em nomes de “laranjas”³¹². São pequenos exemplos de uma infinidade de custos ou despesas que não são rateados e contabilizados nas diversas empresas do esquema, o que torna uma eventual contabilidade oficial apresentada, completamente impréstável à apuração do Lucro Real.

821. Pode-se citar também os pagamentos e retiradas feitos em favor dos reais proprietários do esquema (FAMÍLIA TOLARDO), como os constantes das planilhas “ACERTOS CELO MAR JR JI ALTERADOS.xls”, que obviamente não são contabilizados.

822. Também os colaboradores do esquema, que recebiam diversos valores “por fora” como demonstra o relatório de funcionários do esquema REDE PRESIDENTE (MGA23-3.9 – fls 8.873 a 8.893), onde se tem as colunas “Salário” e “Salário2”.

823. As vendas efetuadas pelas diversas filiais, sobretudo quando eram vendas sem Nota Fiscal (TAB2), eram depositados em benefício de outras empresas³¹⁴, ou seja, a

filial fazia a venda, mas quem recebia os recursos era outra empresa. Nesse sentido veja-se as orientações dadas por DANIEL DE OLIVEIRA JUNIOR³¹⁵, por e-mail, às diversas lojas do esquema (MGA18-15.14 – fls 9.655):

[...]

824. A própria sistemática de compras de auto peças, que era centralizada em poucas empresas compradoras, enquanto os pagamentos dessas compras eram feitos por diversas outras empresas da REDE PRESIDENTE, já implica, por si só, na imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real de qualquer uma das empresas envolvidas.

[...]

826. Essas compras, efetuadas por algumas das empresas da REDE PRESIDENTE, até eram formalmente transferidas para as demais filiais (ou empresas), porém essa operação de transferência formal (com emissão de NF de uma empresa do esquema para outra), não guardava nenhuma proporcionalidade com a efetividade da operação.

[...]

830. Destaca-se, uma vez mais, que estas notas fiscais não representam a efetividade das operações. Servem unicamente, ou para acompanhar o transporte, ou para dar lastro ao estoque escritural das “filiais”, prevenindo-se uma eventual fiscalização do fisco estadual. Isso fica claro na troca de e-mails, de 2008, entre o principal comandante do esquema – ROBSON MARCELO TOLARDO, e seu preposto, DANIEL DE OLIVEIRA JUNIOR (fls 13.534 a 13.537):

[...]

833. O que se demonstrou neste breve relato é que dentro deste panorama de atuação da REDE PRESIDENTE não há como se considerar apta à aferição do Lucro Real, a escrituração contábil apresentada por quaisquer das filiais do esquema REDE PRESIDENTE, posto que essas contabilidades não registram nem de perto as reais operações da respectiva “filial” (empresa), sejam de receitas, custos ou despesas. Eram escriturações confeccionadas apenas “pro forma” com o único intuito de fictamente cumprir uma obrigação legal afastando (ou tentando afastar) a possibilidade de autuações fiscais. Restam completamente imprestáveis à apuração do Lucro Real.

834. A constituição da empresa em nome de laranjas (gerando registros contábeis fictos); os bens (veículos) utilizados pelas empresas porém, registrados em nome de laranjas e cujas despesas, obviamente, não são contabilizadas; funcionários não registrados ou registrados com salários inferiores aos efetivamente pagos (vide MGA23-3.9 – fls 8.873 a 8.893); todo o esquema de administração clandestina (em “bunkers”) e centralizada, cujas despesas não são contabilizadas; o esquema montado para as compras da REDE, onde algumas empresas são utilizadas para fazer as compras junto aos fornecedores, enquanto outras empresas são utilizadas para fazer o pagamento dessas compras; receitas oriundas de vendas sem notas fiscais de uma empresa, sendo depositadas em contas de outras empresas; enfim, são elementos que denotam a completa imprestabilidade da contabilidade escriturada pelas “filiais”, e mais que isso, a imprestabilidade se dá por vícios que pela sua própria natureza se mostram completamente insanáveis, ou seja, o esquema todo foi engendrado em uma plataforma operacional que impede a regular aferição contábil individualizada de cada empresa.”

Segundo a Autoridade, o procedimento fiscal decorreu do resultado obtido na operação “Laranja Mecânica” que restou deflagrada em 17/11/2012, a qual foi fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, a Polícia Federal e a Receita Federal e que, no seu curso, foram cumpridos mandados de busca e apreensão nos estados do Paraná (Maringá e Curitiba), São Paulo (Guarulhos), Rio Grande do Sul (Caxias do Sul) e Mato Grosso do Sul (Campo Grande e Iguatemi), tendo sido constatado, então, e a partir da análise de vasta documentação e arquivos magnéticos apreendidos com autorização da Justiça Federal, a existência de uma rede

intrincada de empresas que atuavam no ramo de comercialização de autopeças denominada REDE PRESIDENTE, do qual a autuada faz parte, e as quais, embora fossem constituídas por interpostas pessoas, eram, na verdade, administradas, de fato, por integrantes da família Tolardo.

O histórico de atuação das empresas e das pessoas físicas envolvidas e a farta documentação e demais elementos probatórios obtidos nos procedimentos acima mencionados apontaram, de forma contundente e inequívoca, para a existência de um grande empreendimento comercial voltado ao ramo do comércio de autopeças (atacado e varejo) denominado REDE PRESIDENTE, que, no caso, contava com lojas espalhadas em várias unidades da federação e que, embora fosse formalmente constituído por diversas empresas que, a rigor, eram constituídas em nome de “laranjas”, revelaram, no final, e na verdade, que se tratava de um único empreendimento que teria sido originalmente iniciado por Samuel Tolardo e que, posteriormente, foi transmitido aos seus herdeiros e atuais proprietários, quais sejam, Íris da Silva Tolardo, esposa, e para os seus filhos Róbson Marcelo Tolardo, Rogério Márcio Tolardo, Samuel Tolardo Júnior e Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore.

Com base na documentação e nos arquivos magnéticos apreendidos, a Autoridade fiscal apurou que, no ano-calendário de 2008, a receita bruta efetiva da foi de R\$ 3.800.440,60, tendo sido calculados os montantes de IRPJ e CSLL devidos com base no lucro arbitrado, uma vez que a autuada não declarou nenhum rendimento e havia apresentado DIPJ com receita zerada.

No caso, a Autoridade fiscal entendeu, ainda, por aplicar a multa qualificada no percentual de 150% em virtude da ocorrência de sonegação fiscal e fraude, nos termos dos artigos 71, incisos I e II e 72 da Lei nº 4.502/62, haja vista que a autuada teria se utilizado de sistemática um tanto elaborada quanto às vendas sem emissão de notas fiscais, as quais, a rigor, não foram declaradas à RFB, e que, no final, permitiram que a contribuinte tivesse omitido parcela relevante de suas vendas mediante esse intrincado sistema que era mantido à margem de sua escrita contábil e fiscal, bem como em razão da apuração de que a sociedade teria sido constituída por sócios sem capacidade econômica, mediante falsificação de diversos documentos e assinaturas, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“11. DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA

[...]

817. Como podemos observar do até aqui exposto, o contribuinte se utiliza de pessoas físicas “laranjas” na constituição de empresas participantes do esquema REDE PRESIDENTE, dentre as quais a nossa fiscalizada. Destaque-se que, para tanto utiliza-se de expedientes escusos tais como a falsificação de diversos documentos e assinaturas. Tal conduta obviamente busca modificar uma característica essencial do fato gerador da obrigação, qual seja, o real sujeito passivo, enquadrando-se então, o contribuinte, no conceito de fraude constante do art 72 da Lei 4.502/64.

818. Igualmente enquadra-se no conceito de sonegação, dado pelo art 71, inciso II, da mesma Lei 4.502/64, vez que se constitui em uma ação dolosa tendente a impedir o conhecimento das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário.

819. Cita-se também toda a elaborada sistemática de vendas sem nota fiscal (TAB2), e que, obviamente, não são declaradas à RFB. Mais que notório, o fato de que ao omitir parcela relevante de suas vendas mediante intrincado sistema (programa informatizado denominado “AutoW”, contemplando vendas “TAB2”, emissão de “cotações para verificação”, etc...), o contribuinte incorre tanto no conceito de fraude (ação tendente a

impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características essenciais), como no conceito de sonegação (ação tendente a impedir o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência, natureza e circunstâncias do fato gerador, reduzindo o montante do imposto devido).

820. Ambas condutas (utilização de sócios “laranja” e realização de vendas não declaradas à RFB e sem emissão de NFs) evidenciam claramente o dolo do contribuinte ao cometer as ações caracterizadoras de fraude e sonegação acima descritas.

821. Tais condutas (fraude e sonegação) impõem a aplicação da multa de ofício em percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44 e seu parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, in verbis:

[...]

823. Dessa forma, está sendo aplicada a multa qualificada (150%) para o crédito tributário constituído no presente processo.”

Em decorrência da comprovação de que os reais proprietários e administradores do esquema REDE PRESIDENTE eram os integrantes da família Tolardo, a Autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 aos Srs. Íris da Silva Tolardo, Róbson Marcelo Tolardo, Rogério Marcio Tolardo, Samuel Tolardo Junior e Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore. Veja-se:

“12. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

824. Tendo-se a comprovação inequívoca de que os reais proprietários e administradores da fiscalizada são os integrantes da família TOLARDO, os mesmos são nomeados sujeitos passivo solidários mediante lavratura dos competentes TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, com base no art 124, inciso I, e art 135, inciso III, ambos da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

825. Com efeito, assim dispõe o art 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN):

[...]

826. Ora, sendo os integrantes da família TOLARDO os verdadeiros proprietários e beneficiários de todo o esquema REDE PRESIDENTE, conforme amplamente comprovado no presente relatório, particularmente no tópico 6. DOS RESPONSÁVEIS PELA REDE PRESIDENTE – FAMÍLIA TOLARDO, torna-se inequívoco o fato de que os integrantes da família TOLARDO têm interesse comum nos negócios da REDE PRESIDENTE, da qual faz parte a empresa alvo do presente relatório.

827. Além disso, também o art 135 do mesmo Código Tributário Nacional, impõe a solidariedade dos verdadeiros diretores gerentes ou representantes do empreendimento:

[...]

828. Note-se que são pessoalmente responsáveis os sócios, gerentes, diretores, responsáveis, pelo crédito tributário decorrente dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à Lei, exatamente o caso da família TOLARDO, que comanda a REDE PRESIDENTE utilizando-se de meios fraudulentos, tais como a interposição de “laranjas” em suas empresas, ou a larga prática de vendas sem nota fiscal, a margem da escrituração ou de declaração.

829. Deste modo, lava-se os competentes TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA em desfavor dos reais sócio proprietários do esquema REDE PRESIDENTE, quais sejam:

a) Sra ÍRIS DA SILVA TOLARDO (CPF 958.804.969-53),

b) Sr RÓBSON MARCELO TOLARDO (CPF 623.843.849-53),

- c) Sr ROGÉRIO MÁRCIO TOLARDO (CPF 723.045.539-15),
- d) Sr SAMUEL TOLARDO JÚNIOR (CPF 121.023.838-14);
- e) Sra JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE (CPF 828.784.559-91).”

E, aí, a Autoridade acabou elaborando os respectivos Termos de Sujeição Passiva os quais foram juntados às seguintes folhas: (i) ROGÉRIO MÁRCIO TOLARDO (fls. 14.414/14.415); (ii) ROBSON MARCELO TOLARDO (fls. 14.416/14.417); (iii) SAMUEL TOLARDO JUNIOR (fls. 14.418/14.419) (iv) JEANE CRISTINE TOLARDO (fls. 14.420/14.421); e, por fim, (v) ÍRIS DA SILVA TOLARDO (fls. 14.422/14.433).

A empresa PSE COMERCIAL foi intimada da autuação por meio dos Editais nº 101, o qual foi afixado em 13/12/2013 e desafixado em 31/12/2023, e nº 24/2013, o qual foi afixado em 12/12/2013 e desafixado em 02/01/2014 (fls. 14.425/14.426). Já os responsáveis foram intimados da autuação por via postal nas seguintes datas: (i) ÍRIS DA SILVA TOLARDO: 07/12/2013 (fls. 14.427); (ii) SAMUEL TOLARDO JUNIOR: 07/12/2013 (fls. 14.429); (iii) ROGÉRIO MÁRCIO TOLARDO: 07/12/2013 (fls. 14.430); e (iv) JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE: 07/12/2013 (fls. 14.431). O responsável ROBSON MARCELO TOLARDO acabou sendo intimado através do Edital nº 26/2013, o qual foi afixado em 13/12/2013 e desafixado em 02/01/2014 (fls. 14.437).

A empresa PSE COMERCIAL não apresentou Impugnação. Já os responsáveis ROGÉRIO MÁRCIO TOLARDO (“ROGÉRIO”), ÍRIS DA SILVA TOLARDO (“ÍRIS”), JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE (“JEANE”), SAMUEL TOLARDO JUNIOR (“SAMUEL”) e ROBSON MARCELO TOLARDO (“ROBSON”) apresentaram, tempestivamente, Impugnações que foram juntadas, respectivamente, às fls. 14.439/14.478, 14.525/14.464, 14.574/14.612, 14.617/14.656 e 14.660/14.699. Na ocasião, os responsáveis suscitaram, em resumo, as alegações que, a rigor, podem ser assim sintetizadas:

- (i) A nulidade da autuação por ausência de mandado de procedimento fiscal;
- (ii) A decadência ou a prescrição dos créditos tributários lançados;
- (iii) A ausência de intimação pessoal, considerando nula a efetuada através dos correios;
- (iv) Cerceamento do direito de defesa, uma vez que não obtiveram o acesso ao inteiro teor dos autos apesar de requerido;
- (v) A ilegitimidade passiva dos impugnantes, ante a ausência de prova do vínculo entre estes e a empresa autuada, e tendo em vista a impossibilidade de utilização de prova emprestada produzida em inquérito policial onde não foi observado o contraditório e à ampla defesa;
- (vi) A falta de motivação e fundamentação da autuação;
- (vii) A incompetência legal da autoridade fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atribuir a responsabilidade objetiva e solidária aos impugnantes;
- (viii) ilicitude das provas utilizadas, tendo em vista que a ordem de busca e apreensão teria sido emanada por autoridade judicial incompetente;

- (ix) A necessidade de suspensão do processo administrativo fiscal para aguardar o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal de cinco Ações Diretas de Inconstitucionalidade, que questionam a constitucionalidade da quebra do sigilo fiscal diretamente pela autoridade administrativa, com base na Lei Complementar n.º 105;
- (x) A ausência de responsabilidade dos impugnantes, uma vez que não seriam sócios ou administradores da autuada, nem teriam interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, pois a realização do comércio é exclusiva da pessoa jurídica;
- (xi) A exclusão ou redução da multa, uma vez que a responsabilidade pelo não atendimento às intimações não pode ser atribuída a terceiros, e tendo em vista que o agravamento da multa seria incompatível com a aplicação do arbitramento do lucro, além do fato que seria vedado a aplicação de multa com caráter confiscatório; e
- (xii) A inaplicabilidade da correção da multa com base na taxa Selic, por ausência de previsão legal.

Com base em tais alegações, os responsáveis requereram a produção de prova pericial, oral e a juntada posterior de documentos, bem como que a exigência fiscal fosse julgada improcedente.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que as Impugnações fossem apreciadas. E, aí, ao proferir o Acórdão n.º 12-71.205 (fls. 14.727/14.744), a 5ª Turma DRJ/RJO entendeu por julgar as Impugnações improcedentes, de modo que as exigências fiscais e a responsabilidade tributária dos impugnantes restaram mantidas. Ao final, o Acórdão recorrido restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS-GERENTES E ADMINISTRADORES DE FATO. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, decorrente de atos praticados com infração de lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTROLE EFETUADO À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. COMPROVAÇÃO.

Caracterizam a omissão de receitas as vendas efetuadas sem emissão de nota fiscal, com registro das receitas auferidas efetuado pelo contribuinte e mantidos à margem de sua escrituração contábil e fiscal.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa no caso de sonegação, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, de modo a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade tributária das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa no caso de fraude, caracterizada pela utilização de sistema de controle de vendas realizadas sem a emissão de notas fiscais, e mantidos a margem da escrituração contábil e fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a empresa PSE COMERCIAL foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão n.º 12-71.205 através do Edital n.º 06, de 31 de março de 2015, o qual foi afixado em 31/03/2015 e desafixado em 16/04/2015.

Em 24/11/2015, os responsáveis SAMUEL e IRIS, foram intimados do resultado do julgamento do Acórdão recorrido, conforme se verifica dos ARs de fls. 14.758/14.759. Os responsáveis JEANE, ROBSON e ROGÉRIO tomaram conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão, já que providenciaram a interposição dos seus Recursos Voluntários.

Em 21/12/2015, JEANE, ÍRIS, SAMUEL e ROBSON entenderam por apresentar seus Recursos Voluntários os quais, a rigor, encontram-se colacionados, respectivamente, às fls. 14.463/14.820, 14.825/14.880, 14.881/14.938 e 15.005/15.062. Já o responsável ROGÉRIO acabou protocolando seu Recurso Voluntário de fls. 14.944/15.001 em 22/12/2015.

Os responsáveis tributários suscitam as mesmas razões e fundamentos de defesa que, inclusive, já haviam sido levantados em suas Impugnações, os quais, a rigor, podem ser assim sintetizados:

Alegações Preliminares

- (i) Nulidade da Decisão de primeiro grau
- (ii) Nulidade da intimação: intimação em endereço diverso
- (iii) Nulidade: Inexistência de garantia do contraditório e ampla defesa

- (iv) Nulidade: Ausência de análise de todas as matérias invocadas em defesa via impugnação administrativa e ausência de fundamentação e motivação
- (v) Nulidade: julgamento proferido por Autoridade incompetente
- (vi) Nulidade: Ausência de mandado de procedimento fiscal
- (vii) Nulidade: Ausência de intimação pessoal - Nulidade daquela realizada por correios
- (viii) Nulidade: Ilegitimidade passiva dos Recorrentes
- (ix) Nulidade: Falta de motivação e fundamentação
- (x) Nulidade: Ilegitimidade do Auditor Fiscal
- (xi) Nulidade: Ilicitude das provas utilizadas
- (xii) Prejudicial ao Mérito: Necessidade de suspensão do Processo Administrativo Fiscal.

Alegações de Mérito

- (i) Ausência de responsabilidade dos recorrentes: impossibilidade de imputação da responsabilidade a terceiro
- (ii) Ausência de responsabilidade dos recorrentes: inexistência de prova de benefício pelos recorrentes
- (iii) Prescrição e Decadência
- (iv) Multa: exclusão ou redução
- (v) A multa confiscatória: impossibilidade de manutenção
- (vi) A multa de ofício: ausência dos requisitos para sua aplicação
- (vii) Taxa SELIC: inaplicabilidade
- (viii) Provas e impugnação: garantia do devido processo legal.

Com base em tais alegações, os responsáveis tributários requerem que as preliminares de nulidade sejam reconhecidas e, no mérito, que os Recursos Voluntários sejam julgados procedentes a fim de que a exigência fiscal seja cancelada e a responsabilidade seja cancelada.

Através do Despacho de fls. 15.065, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que os Recursos Voluntários dos responsáveis JEANE, ÍRIS, SAMUEL, ROBSON e ROGÉRIO sejam analisados. Posteriormente, os autos foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Do juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários Interpostos pelos Responsáveis tributários

De início, verifico que, em 24/11/2015, os responsáveis SAMUEL, ÍRIS, JEANE, ROBSON e ROGÉRIO foram intimados do resultado do Acórdão n.º 12-71.205, de modo que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 começou a fluir em 25/11/2015 (quarta-feira) e findar-se-ia apenas em 24/12/2015 (quinta-feira). A rigor, os responsáveis JEANE, ÍRIS, SAMUEL e ROBSON entenderam por apresentar seus Recursos Voluntários em 21/12/2015, enquanto que o responsável ROGÉRIO acabou protocolando seu Recurso em 22/12/2015.

Os Recursos Voluntários foram, portanto, formalizados dentro do prazo de 30 dias previsto na legislação de regência, de modo que preenchem o requisito da tempestividade e, além do mais, foram assinados por profissional habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que os presentes Recursos foram apresentados tempestivamente e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pelos Recorrentes JEANE, ÍRIS, SAMUEL, ROBSON e ROGÉRIO.

2. Da análise dos Recursos Voluntários Interpostos pelos responsáveis

Considerando, de plano, que os Recursos Voluntários interpostos pelos Srs. SAMUEL, ÍRIS, JEANE, ROBSON e ROGÉRIO são idênticos no que diz com as razões e fundamentos de defesa, entendo que a análise das alegações ali formuladas – e até por questões de economia processual – deve ser realizada em conjunto.

Dito isto, passo, então, a analisar cada uma das alegações e fundamentos formulados pelos Recorrentes, aglutinando-os, pois, quando entender que a medida é pertinente.

2.1. Da alegação de decadência e prescrição dos créditos tributários lançados

Os Recorrentes sustentam, inicialmente, a ocorrência da decadência, já que, nos seus entendimentos, a Fazenda não constituiu, devidamente, o crédito tributário, porquanto foi realizado a destempo.

As alegações acerca da decadência podem ser assim resumidas:

- Com vistas à segurança jurídica, de modo a não permitir que o direito do fisco de constituir o crédito tributário perdue *ad aeternum*, o artigo 173, inciso I estabelece que este direito se extingue em 5 anos.
- Assim, a decadência vem a ser a perda do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu exercício, no prazo estipulado em lei.
- A extinção do crédito tributário pela decadência está previsto no art. 156, V do CTN, que estipula que o prazo para o lançamento do crédito tributário é de cinco anos
- Verifica-se que o lançamento dos tributos deveria ser feito por homologação, o que na verdade não ocorreu.
- O que vem a significar que a Fazenda não constitui, devidamente, o crédito tributário em relação aos Recorrentes, já que não foi realizado o lançamento do mesmo e a respectiva cientificação.
- Assim, em relação aos Recorrentes, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito decaiu.
- No caso presente, esse prazo já se esvaiu. Portanto, extinto encontra-se o direito de constituir os créditos tributários em face da Recorrente, ou seja, ocorreu a decadência deste direito.

Pois bem. Verifique-se, de logo, que a decadência prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicada apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Pois bem. Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou decidindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).”

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo nº 163 nos seguintes termos:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento do imposto e não houver comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional¹.

De toda sorte, não pairam dúvidas de que a empresa agiu dolosamente com o intuito de sonegar e fraudar a ocorrências dos fatos geradores aqui discutidos, haja vista que teria se utilizado de sistemática um tanto elaborada quanto às vendas sem emissão de notas fiscais, as quais, a rigor, não foram declaradas à RFB, e que, no final, permitiram que a contribuinte tivesse omitido parcela relevante de suas vendas mediante esse intrincado sistema que era mantido à margem de sua escrita contábil e fiscal, bem como em razão da apuração de que a sociedade teria sido constituída por sócios sem capacidade econômica, mediante falsificação de diversos documentos e assinaturas.

A título de informação, registre-se que este Tribunal Administrativo tem o entendimento sumulado no sentido de que a contagem do prazo decadencial será realizada à luz do artigo 150, § 4º do CTN nas hipóteses em que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É ver-se:

“Súmula CARF n.º 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

No caso concreto, registre-se que os créditos tributários relativos aos fatos geradores de 1º, 2º e 3º trimestres de 2008, cuja data de ocorrência são respectivamente 31/03, 30/06 e 30/09/2008, poderiam ter sido constituídos até 31/12/2013, prazo, o qual, deve ser estendido para 31/12/2014 em relação ao fato gerador do 4º trimestre de 2008, cuja data de ocorrência é 31/12/2008. Tendo em vista que a autuada foi cientificada do lançamento em 28/12/2013, tem-se que a Autoridade fiscal constituiu os créditos aqui discutidos dentro do prazo de 5 (cinco) anos.

Com efeito, entendo por afastar a alegação preliminar de decadência dos créditos tributários aqui discutidos.

2.2. Da Nulidade da Decisão de Primeiro Grau e da Nulidade em decorrência da Ausência de análise de todas as matérias invocadas em defesa e da Ausência de Fundamentação e Motivação

¹ Cf. Lei n 5.172/66. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Os Recorrentes aduzem, inicialmente, a nulidade da Decisão de primeiro grau por suposta ofensa ao artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72, bem como a nulidade quanto a ausência de análise de todas as matérias invocadas em sede de Impugnação e a ausência de fundamentação e motivação, pois, segundo eles, a Decisão não teria se referido expressamente às razões de defesa suscitadas.

Confira-se, então, quais são os fundamentos que embasam a alegação de nulidade:

- Provavelmente com o intuito de proporcionar “celeridade” ao PAF em epígrafe, os Nobres Julgadores de primeiro grau violaram o dispositivo legal acima disposto, pois algumas matérias suscitadas pelo ora Recorrente sequer foram analisadas, bem como outras, sequer foram lidas.
- Com uma simples leitura da Impugnação e da decisão em primeiro grau, vislumbra-se que existe uma contradição entre ambas. Ou seja, as razões de defesa suscitadas pelo Recorrente não foram analisadas, conforme determina o art. 31 do Decreto 70.235/72.
- Em que pese as várias matérias arguidas na impugnação administrativa, através do acórdão, houve uma decisão singular e simplista, sem analisar todas as questões invocadas, que provam a total inexigibilidade do crédito tributário indevidamente lançado.
- Ora, verifica-se que a decisão nada mais é que um resumo do relatório fiscal, baseado unicamente em provas indiciárias contidas em inquérito policial, sobre o qual não existe um julgamento de validade das provas coligidas e, como se sabe, muito menos o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Em que pese o inconformismo dos Recorrentes, não há indicação precisa de quais argumentos teriam sido ignorados ou quais as supostas contradições, de sorte que não se vislumbra a nulidade suscitada.

Ademais, observe-se que, se é certo que as decisões judiciais e administrativas devem ser proferidas com observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal², também é certo que os respectivos julgadores não estão obrigados a analisar e enfrentar cada um dos argumentos levantados pelas partes, desde que a(s) respectiva(s) alegação(ões) não tenha(m) o condão de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Conforme preceitua o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil o qual, por óbvio, possui natureza de norma processual e, portanto, por força do seu próprio artigo 15³, deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235/72 e à Lei n.º 9.784/99, não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Veja-se:

² Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 5º (omissis). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

³ Cf. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

“Lei nº 13.105/2015

Seção II- Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.”

De fato, a previsão legal em comento deixou uma brecha ao julgador ao prever que *a exigência de enfrentamento se limita aos argumentos que, em tese, são aptos a infirmar o seu convencimento*, de modo que o objetivo aí é afastar a exigência, por parte do julgador, de enfrentar os argumentos irrelevantes e/ou impertinentes ao objeto da lide, liberando-o da atividade valorativa inútil. Entretanto, a previsão não pode ser desvirtuada ao ponto de levá-lo a manter o sistema de *fundamentação suficiente* a partir da afirmação, padronizada, de que os demais argumentos suscitados pela(s) parte(s) não eram, ou não são, capazes de influenciar, nem mesmo em tese, o próprio resultado do julgamento tal qual decidido⁴.

A premissa que deve ser fixada, aqui, é, portanto, no sentido de que o julgador estará dispensado de analisar cada um dos argumentos trazidos aos autos pelo(s) recorrente(s) (aspecto objetivo) desde que não sejam relevantes à decisão a ser proferida e, portanto, não sejam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada (aspecto subjetivo).

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ é uníssona no sentido de que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos os dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Confira-se:

‘PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. REGULARIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. CONTROVÉRSIA DE MÉRITO DO RECURSO DEMANDA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 7 DO STJ. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de execução fiscal ajuizada pela União (Fazenda Nacional) contra a sociedade empresária, objetivando a obtenção de créditos constantes em certidões de dívida ativa, conforme especificado na inicial (fl. 3). A executada opôs exceção de pré-executividade, acolhida na sentença para declarar a nulidade das certidões de dívida ativa e a consequente extinção da execução (fl. 190). No Tribunal a quo, deu-se provimento à apelação da União. O recurso especial foi inadmitido.

II - No caso, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional. A parte recorrente aduziu que: "Embora o v. acórdão tenha considerado a inexistência de prova inequívoca capaz de desconstituir a presente cobrança, esse teve que se recorrer ao

⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1. ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2016. Não paginado.

procedimento administrativo acostado aos autos em momento posterior à distribuição para conseguir identificar a origem e natureza do crédito ora exigido. Pois o título executivo que consubstancia o presente feito não menciona especificamente a disposição de lei em que se funda." (fl. 327). Ocorre que tais razões consistentes em alegada omissão visam apenas à rediscussão de matéria já decidida com fundamento suficiente quando do julgamento do mérito do recurso.

III - Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia; devendo, assim, enfrentar as questões relevantes imprescindíveis à resolução do caso. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.575.315/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10/6/2020; REsp 1.719.219/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/5/2018; AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018.

IV - No mérito, o recurso especial não comporta seguimento. No caso, o Tribunal de origem decidiu a causa mediante fundamento suficiente de que não há razão para o acolhimento da nulidade do título. Fundamentou o acórdão recorrido no fato de que não foram demonstradas as alegadas nulidades da CDA, em especial por terem sido atendidos os requisitos legais, bem como diante do fato de que informações detalhadas não precisam constar da CDA, bastando a consulta ao processo administrativo. Assim, não cabe o conhecimento da pretensão recursal que implicaria o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos. Incidência do Enunciado Sumular n. 7/STJ.

V - Ainda que fosse superado esse óbice, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, de que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de ilidi-la é do contribuinte. Ademais, a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia, especialmente para subsidiar as nulidades arguida, também é ônus do contribuinte. A propósito: EDcl no AgInt no AREsp 1.203.836/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/4/2018.

VI - Ainda, não superado o óbice relativo à incidência da Súmula n. 7 do STJ, anote-se que, quanto ao dissídio jurisprudencial, a necessidade do reexame da matéria fática impede a admissão do recurso especial tanto pela alínea a quanto pela alínea c do permissivo constitucional. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.645.528/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.696.430/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no REsp 1.846.451/RO, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.587.157/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, DJe 4/6/2020.

VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.925.820/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 24/3/2022)."

Nesta linha, conclua-se que a mera alegação genérica no sentido de que a DRJ não analisou os fundamentos aduzidos nas Impugnações não é, *de per se*, suficiente para decretar a nulidade da Decisão recorrida, principalmente quando não há um indicativo mínimo de quais foram os argumentos e fundamentos que não teriam sido analisados.

Por estas razões, entendo por rejeitar as preliminares de nulidade da Decisão de primeiro grau por suposta ofensa ao artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e a nulidade quanto a ausência de análise de todas as matérias invocadas em sede de Impugnação e a ausência de fundamentação e motivação.

2.3. Da Nulidade da Intimação: Intimação em endereço diverso e da Nulidade pela Ausência de intimação Pessoal

Os Recorrentes suscitam, ainda, e em sede de preliminar, as nulidades relativas às intimações, pois a Receita Federal não teria providenciado a intimação pessoal prevista no artigo 23, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e, além disso, teria incluído endereços diversos daqueles que foram indicados nas Impugnações.

As respectivas alegações de nulidade podem ser assim sintetizadas:

- Os Recorrentes apresentaram suas Impugnações indicando o seu endereço de domicílio em Curitiba-PR, sendo que a RFB insistiu em fazer a sua intimação em endereço diverso, somente tomando conhecimento em função do acompanhamento que fez do processo.
- Logo, deve ser decretada a nulidade da intimação realizada em endereço diverso, reabrindo-se o prazo para apresentação de recurso, sob pena de nulidade.
- A intimação por via postal é sucedânea à pessoal, ou seja, a regra é a intimação pessoal, tendo em vista que nesta há segurança da ciência do sujeito passivo. Somente sendo infrutífera a pessoal, se procede das demais formas.
- Essa regra, inclusive, é repetida pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, em seu art. 10, I.
- A intimação pessoal dos interessados, no procedimento administrativo, em obediência aos postulados do contraditório e da ampla defesa, é expressamente assegurada por meio idôneo que assegure a certeza da ciência. Ilegal, portanto, por conduta “ultra vires”, o ato do Fisco que determinou a intimação por correio em endereços diversos e de terceiras pessoas, que não comprovam a ciência inequívoca.
- Desta forma, impõe-se reconhecer a nulidade da intimação por falta de observância legal, determinando a sua realização ou considerando efetivada quando da disponibilização do processo administrativo fiscal ao sujeito passivo.

De início, destaque-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as intimações dos atos processuais são realizadas, usualmente, pessoalmente, por via postal com Aviso de Recebimento - AR ou por meio eletrônico. E, aí, considerando que não há ordem de preferência entre as modalidades ordinárias – pessoal, postal ou eletrônica –, o agente poderá optar por quaisquer delas e apenas quando restar improfícuo uma das modalidades ordinárias é que utilizará a modalidade editalícia, sendo que apenas a intimação por edital é que deve respeitar a ordem de preferência.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 na parte que aqui nos interessa:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).”

Ademais, não basta que os Recorrentes requeiram que as intimações sejam realizadas em endereços diversos daqueles constante dos sistemas cadastrais da Receita Federal, os quais, a rigor, devem ser mantidos atualizados. Aliás, veja-se que a obrigação que os contribuintes têm de informar às Fazendas públicas a realização de eventuais alterações cadastrais apresenta natureza acessória nos termos do que prescreve o artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional⁵.

Em outras palavras, o dever legal do contribuinte em manter o seu endereço junto à Administração Tributária sempre atualizado consiste, pois, em obrigação acessória que, enquanto tal, decorre da “*legislação tributária*”, que, aliás, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”, nos termos do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional. A propósito, destaque-se que o artigo 100 do Código Tributário Nacional acabou dispondo acerca das normas complementares, conforme se pode observar adiante:

“Lei nº 5.172/66**SEÇÃO III - Normas Complementares**

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

⁵ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

À época da Intimação, encontrava-se vigente a Instrução Normativa RFB n.º 1.548, de 13 de fevereiro de 2015 que dispunha expressamente acerca dos meios para atualização do endereço cadastrado. Confira-se:

“Instrução Normativa RFB n.º 1.548/2015

CAPÍTULO III - DA ALTERAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS

Art. 8º A alteração no CPF será solicitada conforme estabelecido nos Anexos III ou IV desta Instrução Normativa.

§ 1º A alteração do endereço poderá ser efetivada por intermédio:

I - da DIRPF;

II - do Portal e-Cac no sítio da RFB na Internet;

III - de solicitação nas entidades relacionadas nos incisos I a VI do caput do art. 24;

IV - do formulário “Ficha Cadastral de Pessoa Física”, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, para residentes no exterior; ou

IV - do formulário “Ficha Cadastral de Pessoa Física”, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, no caso de residentes no exterior, que deverão apresentá-lo em uma representação diplomática brasileira; ou

V - das unidades da RFB, no caso de alteração de endereço para o exterior.

§ 2º Fica dispensada a apresentação de documentos que comprovem a alteração de endereço.

Ademais, constata-se que, no caso, não houve qualquer prejuízo aos Recorrentes que, a rigor, compareceram espontaneamente e apresentaram seus respectivos Recursos Voluntários, sendo que, se, a título argumentativo, tivesse ocorrido algum vício quanto às respectivas intimações, tal vício foi plenamente suprimido, nos termos do artigo 289, § 1º da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015⁶, o qual deve ser aplicado de forma supletiva e subsidiária ao processo administrativo fiscal.

⁶ Cf. Lei n. 13.105/15. Art. 239. Para a validade do processo é indispensável a citação do réu ou do executado, ressalvadas as hipóteses de indeferimento da petição inicial ou de improcedência liminar do pedido.

§ 1º O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução.”

A rigor, note-se que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo vem entendendo que a ausência de intimação válida se trata de vício sanável com o comparecimento espontâneo do contribuinte:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2007

FALTA DE INTIMAÇÃO - VÍCIO SANÁVEL POR COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO DO CONTRIBUINTE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NÃO PREJUDICADOS.

Tendo sido intimado o contribuinte em endereço que não era o seu mas protocolizada e conhecida a manifestação de conformidade, não há qualquer nulidade pois não demonstrado qualquer prejuízo ao contribuinte.

(Processo n. 10120.728985/2013-51. Acórdão n. 1401-002.687. Conselheira Relatora Letícia Domingues Costa Braga. Sessão de 14.06.2018. Data da publicação em 31.08.2018).”

Portanto, tem-se que, por qualquer ângulo que a questão seja visualizada, as preliminares de nulidade quanto às intimações tais quais formuladas devem ser rejeitadas.

Com efeito, entendo por rejeitar as preliminares de nulidade de intimação - intimação em endereço diverso e a nulidade pela ausência de intimação pessoal.

2.4. Da nulidade em razão da inexistência de garantia do Contraditório e Ampla Defesa e da alegação da garantia do devido Processo Legal

Em sede preliminar, os Recorrentes sustentam, ainda, que não tiveram acesso aos Autos de infração e aos demais documentos juntados aos autos antes do final do prazo para apresentar suas respectivas Impugnações.

Neste sentido, suas alegações podem ser sintetizadas nas seguintes questões:

- No caso presente, a parte Impugnante foi incluída em auto de infração, através de um "termo de sujeição passiva tributária", sem qualquer fundamentação e sem se fazer acompanhar dos elementos de convicção para tal desiderato praticado pelo auditor fiscal.
- Frise-se: não foram disponibilizados para os Recorrentes os documentos que o Auditor fiscal se valeu para imputar-lhes o cometimento de qualquer infração fiscal, deixando-os à margem do processo e, depois, responsabilizando-os tal qual o sujeito passivo, que é uma pessoa jurídica dotada de personalidade própria e distinta das pessoas físicas que sequer compõem o quadro societário da empresa
- Embora tenha a Impugnante procurado saber os motivos da imputação, comparecendo à Unidade da Receita Federal do Brasil onde possui domicílio fiscal, não lhe foi fornecido o conteúdo integral do processo administrativo, o qual, repita-se, deveria ter acompanhado a imputação.

- Evidente o cerceamento de defesa, na medida em que tiveram que se defender sem ter acesso aos autos e, embora tenham diligenciado neste sentido na DRF do seu domicílio fiscal, não obtiveram êxito em consulta o conteúdo integral e nem obterem cópias antes do prazo de Impugnação, o que acabou causando a nulidade insanável ante a inobservância do devido processo legal.

Pois bem. Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Observe-se que o artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72 cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁷,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

Fixadas essas premissas, note-se que todas as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias aqui discutidas restaram expostas, de forma clara, no Relatório da Atividade Fiscal (fls. 13.797/14.160 e 14.171/14.371) e nos Autos de Infração os quais, a rigor, foram devida e regularmente encaminhados aos responsáveis quando da realização das respectivas intimações, cujas informações, inclusive, foram confirmadas pelos próprios Recorrentes, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“No caso presente, a parte Recorrente foi incluída em auto de infração, através de um "termo de sujeição passiva tributária", sem qualquer fundamentação e sem se fazer acompanhar dos elementos de convicção para tal desiderato praticado pelo auditor fiscal.

Juntamente, veio em anexo uma copia de um "compact disc" ou CD contendo relatório elaborado pela zelosa fiscalização, fazendo uma série de referência à documentos

⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

apreendidos em residências de terceiras pessoas, sobre os quais não foi dado à conhecer ao Recorrente.” (grifei).

Ora, resta claro que os documentos em questão foram devida e regularmente entregues aos interessados.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade em razão da inexistência de garantia do contraditório e ampla defesa.

Ademais, e no que diz respeito ao pedido de eventual conversão do julgamento em diligência, frise-se que a atuação de ofício por parte da Autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou a obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelos sujeitos passivos, de modo que, mesmo em observância ao Princípio da Verdade Material, a Autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo.

A realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou, ainda, que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Ou seja, a diligência se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

Em outras palavras, por se tratar de prova especial subordinada a requisitos específicos, a diligência só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, de modo que o pedido de diligência, quando se resume ou versa apenas acerca de argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do Julgador, mostra-se desnecessário à solução da controvérsia. Desse modo, estando presentes nos autos os documentos e elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por se tratar de medida prescindível, o pedido de realização de diligência.

Aliás, note-se que essa linha de entendimento encontra amparo nos precedentes desta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

[...]

PEDIDO ALTERNATIVO DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo quanto ao direito creditório que alega possuir. Ademais, o processo encontra-se suficientemente instruído de provas necessárias ao julgamento.

(Processo n.º 10980.910271/2015-27. Acórdão n.º 1302-006.465. Sessão de 20/06/2023).”

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar o pedido de realização de diligência por entender que se trata de procedimento desnecessário para a resolução da lide.

2.5. Da nulidade do julgamento proferido por Autoridade incompetente e da nulidade em razão da ilegitimidade do Auditor fiscal

Os Recorrentes alegam, ainda, a nulidade do Auto de Infração, pois, segundo eles, o Auditor fiscal teria, supostamente, ultrapassado sua competência ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e ter atribuído a responsabilidade a terceiros. Além disso, sustenta-se que, no caso, o julgamento foi proferido por Autoridade incompetente, haja vista que foi proferido por Auditor fiscal da RFB quando, na verdade, deveria ter sido realizado por Delegado da Receita Federal.

As alegações postas nesse tópico podem ser assim sintetizadas:

- No caso presente, o julgamento foi proferido por Autoridade incompetente, consistente no auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, quando deveria ter sido realizado por Delegado da Receita Federal;
- É o que dispõe o Decreto n.º 70.235/72, em seu art. 25, letra “a”, competindo o julgamento em primeira instância “a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.
- Assim, o ato de julgamento – via intimação – promovido pela autoridade fazendária é plenamente nulo, pela própria disposição do citado decreto, por força do disposto no art. 59, I.
- O Auditor Fiscal extrapolou os limites de sua competência funcional, previstas na Lei 10.593/2002, ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atribuir responsabilidade objetiva e solidária à Impugnante, sem indicar concretamente os motivos, notadamente porque a Impugnante não é sócia da pessoa jurídica autuada, tampouco exercendo qualquer função dentro dela ou estando relacionado ao fato gerador do tributo ora constituído.
- Com efeito, imiscuiu-se o Auditor Fiscal sobre a vida privada da Impugnante, terceira completamente estranha ao quadro societário da empresa e que não exerce função ou ocupa cargo de gerência na empresa.
- O Fiscal não tem legitimidade para impor a outrem, terceiros como a Impugnante, a responsabilidade objetiva sem qualquer fundamento, por meras presunções e pautado em provas sem valor, produzidas à margem do devido processo legal.

De plano, afirma-se que os Recorrentes não têm razão.

Isto porque, nos termos do artigo 6º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.593/2002, o Auditor Fiscal é competente para, dentre outros, constituir o crédito tributário mediante o lançamento. *In verbis*:

“Lei nº 1.593, de 06 de dezembro de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Incumbe ao Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, resguardadas as atribuições privativas referidas no inciso I do caput e no § 1º deste artigo:

I - exercer atividades de natureza técnica, acessórias ou preparatórias ao exercício das atribuições privativas dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil;

II - atuar no exame de matérias e processos administrativos, ressalvado o disposto na alínea b do inciso I do caput deste artigo;

III - exercer, em caráter geral e concorrente, as demais atividades inerentes às competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Além disso, note-se que o artigo 142 do Código Tributário Nacional cuidou de dispor sobre o instituto do lançamento⁸ o qual, a rigor, e enquanto ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos.

Assim, a determinação do sujeito passivo enquadra-se dentro da competência do Auditor Fiscal que, portanto, deverá eleger, de forma obrigatória e vinculada à Lei, os contribuintes e os eventuais responsáveis, nos termos do que estabelece o próprio artigo 142

⁸ De acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, o instituto do lançamento é matéria que deve ser tratada tão-somente por Lei Complementar, porquanto, nos dizeres da Constituição, trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária.

CTN que, aqui, deve ser interpretado com vistas ao artigo 121 do CTN, que dispõe que o sujeito passivo são apenas o contribuinte e o responsável⁹.

Da mesma forma, também não assiste razão aos Recorrentes quanto à alegação de que a Autoridade julgadora de 1ª instância seria incompetente.

Ora, verifica-se da mesma Lei n.º 10.593/2002 que, na estrutura da Receita Federal, existe o cargo de Delegado, mas, na verdade, o julgamento é realizado pelos respectivos Auditores Fiscais, conforme se extrai do artigo 331 da Portaria ME n.º 284/2020. É ver-se:

“Portaria ME n.º 284, de 27 de julho de 2020

Art. 331. Às Turmas de Julgamento, composta por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil com mandato, compete conhecer e julgar impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais, de acordo com sua competência por matéria.”

Com base em tais fundamentos, entendo por rejeitar a alegação de nulidade relativa a incompetência da Autoridade julgadora de 1ª instância.

2.6. Da nulidade por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal

Os Recorrentes alegam, em síntese, que, em momento algum, foram cientificados da existência do processo de fiscalização que estava em andamento, sendo que, de acordo com o artigo 33 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, qualquer procedimento de apuração de créditos tributários impõe a necessidade de cientificação prévia do sujeito passivo e, inclusive, quanto a sua prorrogação.

Além do mais, os Recorrentes sustentam que, nos termos do artigo 7º, inciso II da Portaria RFB n.º 3.014/2011, o MPF conterà os dados identificadores do sujeito passivo, porém a Autoridade fiscal não cientificou as pessoas físicas de que estavam sob procedimento de fiscalização, bem assim que, em ofensa ao artigo 196 do CTN, não houve a lavratura do Termo de início de procedimento em nome dos Recorrentes, sem contar, ainda, que o artigo 4º da referida Portaria RFB n.º 3.014/2011 determina, de forma expressa, a necessidade de emissão do MPF e a sua ciência por parte do sujeito passivo.

Por fim, os Recorrentes defendem que, no caso, o MPF não foi instaurado e expedido contra si e não tiveram conhecimento a respeito do mesmo e que, portanto, tal situação acabou cerceando o direito de defesa.

Pois bem. Reconheça-se, de início, que, a partir da edição da Portaria SRF n.º 1.265/1999, a expedição de uma ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF tornou-se indispensável em ralação à instauração de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁹ Cf. Lei n. 5.172/1966. Art. 121. (omissis). 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.

O MPF é, basicamente, o documento por meio do qual autoriza a autoridade fiscal a realizar um procedimento de fiscalização e/ou diligência que pode resultar na constituição do crédito tributário e, portanto, apresenta dois principais objetivos: (i) servir de controle administrativo sobre as ações fiscais; e (ii) conceder ao contribuinte a garantia de que está sendo fiscalizado por autoridade autorizada, sem contar, que, num segundo plano, o MPF também teve por objetivo de informar o escopo da fiscalização. Em síntese, afirma-se que o MPF ou o TDPF tem a função de delimitar as verificações a serem exercidas pelo auditor durante o procedimento de fiscalização, que não necessitam ser exercidas de imediato pelo auditor designado.

Não é de hoje que os efeitos sobre o lançamento fiscal decorrentes de irregularidades no MPF ou no TDPF têm provocado acaloradas discussões tanto por parte da jurisprudência, quanto por parte da própria doutrina. A doutrina tem sustentado que, uma vez que os lançamentos devem ser lavrados em decorrência de procedimentos inaugurados pelo MPF ou TDPF, a inobservância aos respectivos requisitos procedimentais acaba ensejando a invalidade do próprio lançamento.

O fato é que não há que se falar em nulidade da autuação por ausência de MPF instaurado contra os Recorrentes. É que, em primeiro lugar, a ação fiscal foi desenvolvida com a emissão do MPF nº 03.2.01.00-2013-00156-8, conforme se verifica da informação constante do Termo de início de ação fiscal de fls. 13.785/13.786, a qual a fiscalizada foi devidamente cientificada em 25/09/2013 através do Edital de fls.13.790. Em segundo lugar, veja-se que o lançamento efetuado com a ausência ou em desconformidade com MPF, que, como visto, é um instrumento de controle administrativo interno das atividades de programação e execução de ações fiscais no âmbito Receita Federal do Brasil, não importa na nulidade do procedimento e, quando muito, caracterizaria infração disciplinar da Autoridade Fiscal.

O artigo 9º, parágrafo único da Portaria RFB nº 11.371/2007, vigente à época dos fatos aqui discutidos, dispunha o seguinte:

“Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.”

Nesse contexto, destaque-se, ainda, que este Tribunal Administrativo também foi palco de debates dos mais técnicos sobre os efeitos que as supostas irregularidades do MPF ou TDPF poderiam provocar no lançamento tributário, sendo que, de uns anos para cá, a jurisprudência passou a sustentar, de forma uníssona, o entendimento de que o MPF ou TDPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária e, portanto, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária. Eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento.

[...]

(Processo n.º 13888.001268/2007-57. Acórdão n.º 2002-005.135. Sessão de 20/05/2020. Acórdão publicado em 05/06/2020.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

[...]

(Processo n.º 15586.001793/2008-83. Acórdão n.º 2402-009.409. Sessão de 15/01/2021. Acórdão publicado em 08/02/2021).”

E tanto é que, em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, este Tribunal acabou editando a Súmula Vinculante n.º 171, vigente a partir de 16/08/2021, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Com efeito, não assiste razão aos Recorrentes quanto a tese de que a falta de intimação do MPF ensejaria o suposto vício formal no ato de lançamento.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por ausência de MPF relativo aos Recorrentes.

2.7. Da nulidade da autuação por falta de motivação e fundamentação

Ainda em sede de alegações preliminares, os Recorrentes defendem que, nos termos do artigo 11, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, os atos devem conter obrigatoriamente a disposição legal infringida, sendo que, no caso a Autoridade não tipificou a disposição legal a exigência dos tributos e multas, o que acarreta a nulidade do Auto de Infração.

As alegações de nulidade do Auto de infração por falta de motivação e fundamentação podem ser sintetizadas a partir dos seguintes fragmentos:

- A autoridade fazendária tipificou as exigências em dispositivos genéricos, não especificando em seu relatório ao final quais artigos embasam a motivação da lavratura do auto de infração, especialmente quando impõe a responsabilidade objetiva à Impugnante.
- O auto de infração deve conter perfeitamente os dispositivos legalmente infringidos, como forma de, identificar qual a sujeição do contribuinte dentro do ordenamento tributário vigente, de acordo com a motivação apresentada pelo Fiscal.
- No presente caso, ao fundamentar nos artigos que cita, o Fiscal demonstrou apenas a forma pelo qual deverá ser calculado o imposto, jamais, a exigência, por suposta infração cometida pela parte Recorrente.
- Os atos e processos administrativos, na esfera tributária, estão regulamentados pelo Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972 que, em seu artigo 11, dispõe que a notificação do lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente, dentre outros, a disposição legal infringida, se for o caso.
- A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996, recepcionada pela Carta Magna dispõe em seu artigo 142 que *“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.”*

De início, é importante consignar que a motivação do lançamento tem a ver com a capitulação da matéria tributável, de modo que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, veja-se que o lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível. Veja-se:

“Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.”

O documento que o formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com

perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento¹⁰, de acordo com o que preceituam os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.” (grifei).

A rigor, note-se que o motivo e a motivação do ato de lançamento são duas realidades que não se confundem. Enquanto o motivo é o fato que serve de suporte para a prática do ato, a motivação, por sua vez, é a exposição desse motivo, o que é feito por meio da indicação (i) da norma na qual está previsto, abstratamente, o motivo para a prática do ato, autorizando, pois, a sua produção, (ii) do evento concreto que preenche as características descritas na hipótese da regra abstrata, motivando a prática do ato concretamente e (iii) das provas que demonstram a ocorrência desse evento¹¹.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi¹² sustenta ao asseverar que

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

¹¹ FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

(i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

A Teoria da Motivação Determinante confirma a tese de que a motivação do ato administrativo – é aqui que se enquadra o lançamento tributário – é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável¹³.

No caso concreto, e diferentemente do que os Recorrentes sustentam, a descrição dos fatos e as disposições legais infringidas foram expostas de forma clara, conforme se verifica das Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constantes dos respectivos Autos de Infração (fls. 14.375 e 14.391/14.392) e do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 13.797/14.160 e 14.171/14.371), não havendo se falar, portanto, em qual qualquer nulidade por falta de motivação e fundamentação do Auto. É que, no caso, a Autoridade fiscal cumpriu à risca o seu dever de formalizar o lançamento ora em discussão à luz dos artigos 142 do CTN, 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72.

Por essas razões, entendo por rejeitar a nulidade da autuação por falta de motivação e fundamentação.

2.8. Da nulidade ante a ilicitude das provas utilizadas e do pedido de suspensão do Processo Administrativo

Os Recorrentes alegam, de plano, que as provas utilizadas pela Autoridade fiscal são ilícitas, tendo em vista que a ordem de busca e apreensão teria sido emanada por Autoridade incompetente.

As alegações quanto a ilicitude das provas podem ser assim sintetizadas:

- Conforme o parágrafo único do artigo 24 do Decreto n.º 7.574/2011, não podem ser utilizadas as provas obtidas por meios ilícitos; no entanto, as provas utilizadas no presente processo administrativo, decorrente de mandados de busca e apreensão expedidos e cumpridos pela autoridade policial federal, são ilícitas, tendo em vista que determinada por autoridade judicial incompetente para análise da matéria.

- Ora, o inquérito policial teve origem em compartilhamento de dados entre o COAF, Receita Federal e o Ministério Público, sem qualquer autorização judicial. Além disso, o juízo que decretou a busca e apreensão, no momento em que houve a instauração dos procedimentos, nenhum dos crimes investigados eram crimes antecedentes do delito de lavagem de dinheiro. Portanto, a vara de lavagem de dinheiro não tinha competência para processar o feito.

¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

- Portanto, todas as provas utilizadas por não respeitarem o princípio do e: juiz natural e por terem origem em mandado expedido por juiz incompetente, já que não havia crime antecedente à lavagem de dinheiro, importa em nulidade do presente processo administrativo fiscal.
- Por outro lado, ainda que fossem emanadas de juiz competente, no caso, houve extrapolação dos limites da ordem contida no mandado de busca e apreensão. Ora, basicamente, o auditor baseou-se em elementos de provas colhidas em computadores particulares de terceiros, para os quais não foi expedido mandados de busca e apreensão específicos.
- Os dados pessoais utilizados de terceiros, para os quais não houve ordem de busca e apreensão, especialmente porque não autorizada a quebra de sigilos de mensagens eletrônicas como e-mails e arquivos digitais especificamente para estas pessoas, importa em extrapolação da ordem, ocasionando a nulidade das provas.

Já as alegações quanto a necessidade de suspensão do Processo Administrativo Fiscal podem ser sintetizadas a partir dos seguintes fragmentos:

- Antes de entrar no mérito da questão, há necessidade desse processo administrativo fiscal aguardar o julgamento pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL sobre a quebra do sigilo bancário diretamente pela autoridade administrativa, realizada no caso pelo auditor fiscal sem qualquer justificação ou fundamentação, em vista de que a Lei Complementar 105 é objeto de 5 (cinco) Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIN), sendo duas do Partido Social Liberal (PSL) sob os ns. 2389-6 e 2390-0, duas da Confederação Nacional da Indústria (CNI) sob os ns. 2406-0 e 2397-7 e, uma da Confederação Nacional do Comércio (CNC) sob n.o 2386-1, que hoje encontram-se todas apensadas a ADI 2390, tendo como Relator o Min. DIAS TOFFOLI, ainda pendente de julgamento naquela Corte.
- Embora o Decreto 70.235/72 -regulador do processo administrativo fiscal- seja omissivo quanto aos casos de suspensão do procedimento, há a aplicação do Código de Processo Civil subsidiariamente. As normas do processo administrativo fiscal não contêm qualquer dispositivo que regule a natureza, suspensão, formação, requisitos ou valor relativo de apreciação de provas, razão porque, recorre-se ao Código de Processo Civil para suprir as lacunas da legislação específica. Ademais, convém seja dito, todos esses procedimentos não são exclusividades regimentais do contencioso administrativo-fiscal da União. São inspirações emanadas do Código de Processo Civil. Logo, encontra-se aplicação o disposto no código de processo civil (...).

Registre-se, inicialmente, que o ordenamento jurídico brasileiro estipula limites à obtenção da prova em razão da proteção aos direitos personalíssimos e aos direitos fundamentais. O artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal estipula que “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos*”. As provas ilícitas não se revestem de eficácia

jurídica e, por isso mesmo, não podem ser admitidas como suportes de juízos acusatórios ou condenatórios.

A rigor, registre-se que a prova é considerada ilícita quando, tendo sido obtida mediante infração às garantias individuais e legais, caracterizar, no final, violação às normas legais ou aos princípios, de natureza processual ou material. Aliás, é de se reconhecer que a prova pode ser ilícita em relação ao momento em que é formada – diz-se aí que a ilicitude é material – ou quando decorre da forma ilegítima pela qual ela é produzida – aqui a ilicitude é de ordem formal.

É nesse sentido que Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁴ sustentam:

“A prova pode ser ilícita em sentido material e formal. A *ilicitude material* diz respeito ao momento formativo da prova. A conduta utilizada para obtenção da prova não é admitida pela ordem jurídica, seja porque contraria norma civil, penal ou, sobretudo, princípios constitucionais. São desrespeitadas regras não apenas de processo, mas as relacionadas a direitos fundamentais (v.g., invasão de domicílio, violação de sigilo, subtração de documentos, escuta clandestina, constrangimento físico ou moral para obtenção de confissões etc.).

Há *ilicitude formal* quando a prova decorre da forma ilegítima pela qual ela se produz, muito embora sua origem seja lícita. Se a questão for ligada à lógica e à finalidade do processo, a proibição terá natureza processual e vem estabelecida por norma processual que considera a prova ilegitimamente produzida (exemplos: art. 406 do CPC e arts. 206 e 207 do CPP).”

Segundo Ada Pellegrini Grinover¹⁵, a produção e a formação da prova subordinam-se às seguintes restrições de conduta: “a) proibição de utilização de fatos que não tenham sido previamente introduzidos pelo juiz no processo e submetidos a debate das partes; b) proibição de utilizar provas formadas fora do processo ou, de qualquer modo, colhidas na ausência das partes; c) obrigação do juiz, quando determine a produção de provas ‘ex-officio’, de submetê-las ao contraditório das partes, as quais devem participar de sua produção e poder de oferecer contraprova. A introdução da prova no processo sem obediência a estas restrições, originadas nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, irá dar ensejo ao surgimento de vícios formais.

Nesse contexto, confira-se que o artigo 197, inciso II do Código Tributário Nacional dispõe que, mediante intimação escrita, os bancos, as casas bancárias e demais instituições financeiras são obrigadas a prestar à autoridade administrativa todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Veja-se:

“Lei nº 5.172/66

Título IV - Administração Tributária

Capítulo I – Fiscalização

¹⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

¹⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. “Prova Emprestada”, Constituição Federal, 15 Anos - Mutação e Evolução: Comentários e Perspectivas. São Paulo: Método, 2003, p. 108

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.”

E, aí, veja-se que, a partir do advento da Lei Complementar n.º 105 de 10 de janeiro de 2001, o sigilo bancário foi, por assim dizer, flexibilizado. O artigo 1º, § 3º da referida Lei é claro ao estabelecer que não constitui violação do sigilo a que estão obrigadas as instituições financeiras, entre outras hipóteses, a prestação de informações nos termos e condições que estabelece. Confira-se:

“Lei Complementar n.º 105/2001

Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

Art. 1ºAs instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3ºNão constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.”

As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passaram a poder examinar documentos, livros, registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente no que diz com o deslinde do respectivo processo ou procedimento fiscal em curso.

É o que dispõe o artigo 6º da referida Lei n.º 105/2001, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei Complementar n.º 105/2001

Art. 6ºAs autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

A partir de então, foi editada a Lei n.º 10.174/2001 que, por sua vez, alterou o artigo 11, § 3º da Lei n.º 9.311/1996 o qual passou a dispor sobre a faculdade da Secretaria da Receita Federal utilizar-se das informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF para fins de instaurar procedimentos administrativos tendentes a verificar a

existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. Confira-se:

“Lei nº 9.311/1996

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.(Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.(Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001).”

O simples repasse de informações por parte das instituições financeiras às autoridades tributárias não configura a quebra do sigilo, mas, ao revés, configura, isso sim, a transferência de responsabilidade à autoridade administrativa solicitante e aos respectivos agentes fiscais, restando-se observar, pois, que o acesso a tais informações por parte das autoridades administrativas permanecerá restrito ao exercício das respectivas funções, ressalvadas as disposições contidas nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional.

A título de informação complementar, verifique-se que, em 24/02/2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 601.314/SP e acabou fixando as teses de que (i) o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não viola o direito fundamental ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos por meio do princípio da capacidade contributiva e estabelece os requisitos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, bem como no sentido de que (ii) a Lei nº 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 Código Tributário Nacional.

Ao final, o referido *leading case* representativo do Tema 225 restou ementado nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO 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 translado 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 translado 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.” (grifei).

No caso, extrai-se do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 13.797/14.160 e 14.171/14.371) os seguintes excertos:

“16. O presente relatório utiliza-se de elementos coligidos nos processos administrativo fiscais de nºs 11020.723699/2012-18 e 15586.720329/2011-95, bem como no Inquérito Policial nº 256/2008-DPF/MGA/PR, instaurado em 02/04/2008, por força de requisição do Ministério Público Federal e que tramita na Delegacia de Polícia Federal de Maringá/PR. Tal inquérito encontra-se distribuído no Juízo Federal da 3ª Vara Criminal de Curitiba/PR, sob nº 2008.70.00.009427-5/PR.

17. No âmbito do mencionado inquérito policial foram providenciados dois Pedidos de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Telefônico nºs 5011377-60.2012.404.7000/PR e 5034633-32.2012.404.7000/PR, em cujas decisões, datadas de 18/05/2012 e 14/09/2012, ambas favoráveis à quebra do sigilo telefônico, o R. Juízo fez constar que todos os dados e informações obtidos nos autos do inquérito 256/2008-DPF/MGA/PR fossem compartilhados com a Receita Federal do Brasil (RFB) (decisões às fls 634 a 637; e 644 a 646, respectivamente).

18. Destaque-se ainda que junto ao Pedido de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Telefônico nºs 5034633-32.2012.404.7000/PR, o juízo determinou, em decisão do dia 23/08/2012, a quebra do sigilo fiscal, tributário e patrimonial de 110 pessoas físicas e jurídicas relacionadas à REDE PRESIDENTE (decisão às fls 638 a 643), dentre os quais os integrantes da FAMÍLIA TOLARDO.

19. Em cumprimento às decisões judiciais supra mencionadas, por intermédio do ofício nº 030/2012-UIP/dpf/mga/PR, de 17/09/2012, a Polícia Federal franqueou o acesso da

RFB aos dados até então coletados nas investigações constantes do mencionado inquérito (fls 9.221 a 9.222).

20. As investigações procedidas pela Polícia Federal, juntamente com a Receita Federal do Brasil, culminaram na deflagração da denominada “Operação Laranja Mecânica”, realizada em 17 de outubro de 2012, com o cumprimento de diversos MBAs (Mandados de Busca e Apreensão).

21. Todo o material arrecadado na denominada “Operação Laranja Mecânica” foi disponibilizado à RFB por meio do ofício nº 032/2012-UIP/DPF/MGA/PR, de 18/10/2012 (fl 9.223).”

No caso concreto, veja-se que todo o material coletado nas investigações procedidas pela Polícia Federal, juntamente com a Receita Federal do Brasil, que culminaram na deflagração da denominada “Operação Laranja Mecânica” foi disponibilizado à RFB por meio do ofício nº 032/2012-UIP/DPF/MGA/PR.

Além do mais, registre-se que, por mais que existam provas constituídas no âmbito penal que gravitem em torno dos Recorrentes e possam apontar para a prática delituosa a qual transcende do âmbito criminal para o campo tributário, é preciso que, ainda assim, a Autoridade fiscal comprove a ocorrência do fato gerador nos termos do artigo 142 do CTN e que o Auto esteja instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, de acordo com o que determina o artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72. E foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto.

Esse entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Conselho Administrativo, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. PROVA. DEPOIMENTOS. NEXO PROBATÓRIO. LIAME. INOCORRÊNCIA.

No processo tributário, salvo as hipóteses presuntivas previstas em lei, incube ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador; o auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1982 (PAF). Na mesma linha, segundo o art. 373 da Lei 13.105, de 2015 (CPC), o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Por mais que existam indícios que gravitem em torno dos envolvidos é preciso um nexo probatório, um liame, que os conecte à prática do ilícito para fins de glosa de despesa. Em se tratando de hipótese diversa de presunção, não basta a fiscalização deduzir a existência da irregularidade é necessário prová-la no caso concreto.

(Processo nº 13855.720980/2017-16. Acórdão nº 1201-005.136. Conselheiro Relator Efigênio de Freitas Júnior. Sessão de 20/08/2021. Acórdão publicado em 05/09/2021).”

As esferas criminal e administrativo-fiscal são, via de regra, instâncias independentes e autônomas entre si, sendo que, em determinados casos em que as situações fáticas são idênticas, as provas são compartilhadas e transportadas da esfera penal para o âmbito do processo administrativo fiscal. Mas apenas nas hipóteses em que, no âmbito penal, sobrevier decisão judicial, com trânsito em julgado, considerando a ilicitude da produção das provas ou a

irregularidade do seu transporte de um processo para o outro para fins de instrução do processo tributário é que essa decisão repercutirá, inevitavelmente, no processo administrativo fiscal, já que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

É nesse sentido que este tribunal tem sustentado, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008, 2009

PROVAS EMPRESTADAS. DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE. ILICITUDE DAS PROVAS. PROVAS REMANESCENTES REVESTIDAS DE LICITUDE. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.

A decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas.

(Processo n.º 10580.731723/2012-76. Acórdão n.º 2401-007.102. Conselheiro Relator Cleber Alex Firess. Sessão de 05/11/2019. Acórdão publicado em 06/01/2020).”

Toda essa linha de raciocínio bem demonstra que não há, no caso, qualquer violação às garantias constitucionais ao sigilo bancário e à privacidade nas hipóteses em que a Autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições financeiras, a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade ante a ilicitude das provas utilizadas.

Da mesma forma, não há que se falar em suspensão do processo administrativo, até porque, como aventado, o Supremo Tribunal Federal já definiu o Tema de forma definitiva.

2.9. Da análise, conjunta, da alegação preliminar de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva dos Recorrentes e da alegação de mérito por ausência de responsabilidade dos Recorrentes em razão da impossibilidade de imputação da responsabilidade a terceiros e ante a inexistência de prova de benefício por parte dos Recorrentes

Os Recorrentes alegam, em primeiro lugar, e em sede de preliminar, a nulidade do Auto de infração pela suposta ilegitimidade passiva, sendo que, pelo que se observa, a matéria tratada em preliminar acaba se confundindo com as alegações meritorias quanto a atribuição da responsabilidade tributária, razão pela qual devem ser tratadas de forma conjunta.

As alegações preliminares quanto a nulidade do Auto de Infração pela legitimidade passiva dos Recorrentes podem ser assim sintetizadas:

- A ilegitimidade passiva dos Recorrentes, ante a ausência de prova do vínculo entre estes e a empresa autuada, e tendo em vista a impossibilidade de utilização de prova emprestada produzida em inquérito policial onde não foi observado o contraditório e à ampla defesa;
- O processo administrativo foi instaurado utilizando-se dos elementos coligidos nos PAF's ns. 11020.723699/2012-18 e 15586.720329/2011-95, bem como no Inquérito Policial n. 256/2008-DPF/MGA/PR, instaurado em 02/04/2008, por força de requisição do Ministério Público Federal e que tramita na Delegacia de Polícia Federal de Maringá/PR, como informa o Relatório de Atividade Fiscal.
- No entanto, mostra-se manifestamente nulo o direcionamento do processo administrativo contra a Impugnante, como se sujeito passivo solidário fosse, por ausência de prova que o justifique, notadamente que seja capaz de demonstrar a existência de qualquer vínculo entre a Impugnante e a empresa autuada.
- Isso porque, a conclusão a que chegaram os Agentes Fiscais, de que a Impugnante é o sujeito passivo solidário da obrigação tributária, a quem o Fisco denomina de proprietária da empresa autuada, foi extraída do inquérito policial acima apontado, que nada mais é do que um procedimento policial administrativo, de cunho meramente investigativo e inquisitivo, sem contraditório e ampla defesa, pois a Impugnante sequer foi ouvido pela autoridade policial.

Quanto às alegações de mérito acerca da atribuição da responsabilidade tributária, os Recorrentes sustentam, em síntese, o seguinte:

- Impôs o Auditor Fiscal a responsabilidade à Impugnante, pessoa estranha ao quadro societário da empresa autuada, invocando o art. 124, I do CTN, sem, contudo, fundamentar a exigência.
- Para isso, utilizou-se de presunções e ficções, baseado em provas ilícitas, sobre as quais não havia autorização judicial para sua utilização.
- Contudo, não prova de que os Recorrentes tenha recebido qualquer recurso da referida pessoa jurídica, tampouco que participe ou tenha participado da sociedade, exercido a sua administração com a imposição de ordens, autorizações ou qualquer outro ato de que caracterizasse os Recorrentes como efetivos gerenciadores de quaisquer atividades.
- Não há vinculação dos Recorrentes com os fatos geradores. Não há interesse comum da Impugnante no fato gerador, pois a realização do comércio é exclusiva da pessoa jurídica, enquanto a Impugnante não teve qualquer participação em sua gestão ou administração.

- Desta forma, é crucial destacar que a responsabilidade solidária decorrente do artigo 124, 1 do CTN só poderá subsistir quando todos os sujeitos passivos houverem praticado, conjuntamente, atos relacionados com o fato gerador, porque esta é a única hipótese em que todas as pessoas possuem interesse jurídico comum no fato que originou a tributação.
- Essa vinculação dos Recorrentes com o fato gerador não restou caracterizada.
- Sequer há possibilidade de aplicação conjunta do art. 135 do Código Tributário Nacional, uma vez que os Recorrentes não são sócios da empresa fiscalizada, e esta continua ativa e sujeita à exigibilidade da autuação fiscal. Nesse sentido, *mutatis mutandis*, é o teor da Súmula nº 430, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”. Pois bem. Se existe vedação à responsabilidade do sócio-gerente da sociedade nos casos de simples inadimplemento, vedada é a inclusão de terceiro alheio a realização do fato jurídico-tributário, como é a situação dos Recorrentes.

De plano, registre-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária aos Srs. ROBSON, ROGÉRIO, SAMUEL, JEANE e ÍRIS com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, já que, no seu entendimento, restou comprovado que os reais proprietários e administradores do esquema REDE PRESIDENTE eram os integrantes da família Tolardo, conforme se verifica do item 12. *Da Sujeição Passiva Solidária* do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 14.168/14.169):

“12. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

824. Tendo-se a comprovação inequívoca de que os reais proprietários e administradores da fiscalizada são os integrantes da família TOLARDO, os mesmos são nomeados sujeitos passivo solidários mediante lavratura dos competentes TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, com base no art 124, inciso I, e art 135, inciso III, ambos da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

825. Com efeito, assim dispõe o art 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN):

[...]

826. Ora, sendo os integrantes da família TOLARDO os verdadeiros proprietários e beneficiários de todo o esquema REDE PRESIDENTE, conforme amplamente comprovado no presente relatório, particularmente no tópico 6. DOS RESPONSÁVEIS PELA REDE PRESIDENTE – FAMÍLIA TOLARDO, torna-se inequívoco o fato de que os integrantes da família TOLARDO têm interesse comum nos negócios da REDE PRESIDENTE, da qual faz parte a empresa alvo do presente relatório.

827. Além disso, também o art 135 do mesmo Código Tributário Nacional, impõe a solidariedade dos verdadeiros diretores gerentes ou representantes do empreendimento:

[...]

828. Note-se que são pessoalmente responsáveis os sócios, gerentes, diretores, responsáveis, pelo crédito tributário decorrente dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à Lei, exatamente o caso da família TOLARDO, que comanda a REDE PRESIDENTE utilizando-se de meios fraudulentos, tais como a interposição de

“laranjas” em suas empresas, ou a larga prática de vendas sem nota fiscal, a margem da escrituração ou de declaração.

829. Deste modo, lavra-se os competentes TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA em desfavor dos reais sócio proprietários do esquema REDE PRESIDENTE, quais sejam:

- a) Sra ÍRIS DA SILVA TOLARDO (CPF 958.804.969-53),
- b) Sr RÓBSON MARCELO TOLARDO (CPF 623.843.849-53),
- c) Sr ROGÉRIO MÁRCIO TOLARDO (CPF 723.045.539-15),
- d) Sr SAMUEL TOLARDO JÚNIOR (CPF 121.023.838-14);
- e) Sra JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE (CPF 828.784.559-91).”

Por óbvio, note-se que as respectivas alegações acerca da responsabilidade tributária devem ser analisadas à luz dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Dito isto, confira-se, de plano, o que dispõe o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção II – Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Veja-se que, ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, de modo que o mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, pois, a aplicação da responsabilidade solidária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico que, a rigor, é aquele que decorre de uma situação jurídica¹⁶.

Ou seja, o interesse jurídico é aquele que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos¹⁷,

“(…) O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado,

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

¹⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, registre-se que, para que a fiscalização possa atribuir a responsabilidade solidária a alguém, deverá comprovar que o suposto responsável solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal foi um tanto exitosa ao reunir evidências de que os responsáveis tributários fizeram uso de laranjas, enquanto interpostas pessoas, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, de modo que ostentaram a condição de sócios de fato da sociedade jurídica que era constituída apenas de “fachada” e, além do mais, eram os verdadeiros proprietários e beneficiários de todo o esquema REDE PRESIDENTE.

A jurisprudência deste Tribunal tem encampada essa mesma linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes a seguir citados:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social da pessoa jurídica, e inclusive destinando seu patrimônio segundo seus interesses particulares.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. BENEFÍCIO FINANCEIRO DISSOCIADO DE PROVA DE ATUAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício financeiro auferido mediante transferências bancárias provenientes de conta de titularidade da pessoa jurídica, ainda que sem causa negocial e em valores significativos, é insuficiente para caracterização de interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, mormente se as transferências são feitas pelo pai, sócio de fato a autuada, em favor de seus filhos. É indispensável a prova da

intervenção dos demais responsabilizados na condução das atividades da pessoa jurídica.

[...]

(Processo n.º 13961.720342/2015-18. Acórdão n.º 9101-004.522. Sessão de 07/11/2019. Acórdão publicado em 03/12/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

[...]

(Processo n.º 19515.001263/2009-19. Acórdão n.º 9101-002.954. Sessão de 03/07/2017. Acórdão publicado em 21/08/2017)”.
Com base em tais argumentos, entendo por manter a responsabilidade solidária dos Srs. ROBSON, ROGÉRIO, SAMUEL, ÍRIS e JEANE com fundamento no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Faz-se necessário, agora, observar o que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. *In verbis*:

“Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De plano, note-se que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

Em primeiro lugar, atente-se que apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente

por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

Segundo Leandro Paulsen¹⁸,

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

Em segundo lugar, observe-se que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto, de sorte que a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social. Quer dizer, a *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi¹⁹,

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

Por último, e de modo não menos importante, veja-se que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, de sorte que caberá à Autoridade fiscal fazê-lo por aplicação do artigo 142 do CTN.

No caso concreto, veja-se que a Autoridade fiscal demonstrou e comprovou que os Srs. ROBSON, ROGÉRIO, SAMUEL, ÍRIS e JEANE praticaram atos com excesso de poderes ou infração à Lei, já que comandaram e eram os verdadeiros proprietários do esquema REDE PRESIDENTE, sem contar, ainda, que se utilizaram de meios fraudulentos tais como a

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

interposição de “laranjas” em suas empresas e a larga prática de venda sem a emissão das respectivas Notas Fiscais e à margem da escrituração fiscal da contribuinte.

A rigor, observe-se que a jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante interposição de pessoas leva à responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

[...]

(Processo nº 10680.015517/2008-19. Acórdão nº 9101-002.349. Sessão de 14/06/2016. Acórdão publicado em 01/07/2016).”

Por todo o exposto, entendo que a responsabilidade tributária dos Srs. ROBSON, ROGÉRIO, SAMUEL, ÍRIS e JEANE também deve ser mantida com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser mantida.

2.10. Da Análise, conjunta, das Alegações sobre a Exclusão ou Redução da Multa, da Impossibilidade de manutenção da Multa e do seu Caráter Confiscatório e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, os Recorrentes aduzem, em resumo, as seguintes questões:

- O CARF editou a Súmula 14, que dispõe “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”. Assim como a Súmula 25: “*Apresunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*”

- Também não pode haver o agravamento da multa aos Recorrentes quando não respondem pela empresa e sequer tinham o conhecimento do

mando do procedimento fiscal. Como a eles pode ser impingido com penalidade que decorre de ato praticado por outrem, se sequer têm responsabilidades sobre o mesmo? Obviamente, que tal aplicação desborda do princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

- Assim, a multa deve ser excluída, ainda mais quando “*O agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação para apresentação da escrituração ou de esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tem consequências específicas previstas na legislação, no caso o arbitramento dos lucros*”.

- Ou seja, está se aplicado dupla penalidade: uma pelo arbitramento, outra pela não entrega dos documentos. Ambas decorrem do mesmo fato, devendo ser afastada e excluída a responsabilidade dos Recorrentes sobre ela, já que não foram eles os autores da infração.

- Ademais, além de ser ônus do fisco, é evidente para haver a cobrança da multa deve estar comprovado o intuito de fraude, o que não restou caracterizado no caso.

- Com efeito, as penas pecuniárias em quaisquer modalidades de atos jurídicos vêm sofrendo podas, de modo a se verificar que dos 100% previstos no CC, admite-se, hodiernamente, a imposição de pena em valor não superior a 20%, conforme dicção prevista na Lei nº 2.98/96.

- Quanto ao princípio da capacidade contributiva, observa-se no artigo 150, IV, da CF, o legislador, ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, estabeleceu que há um limite a tributar cujo máximo não pode se configurar em confisco, deixando ao legislador infraconstitucional fixar parâmetros mediante lei complementar.

- No presente caso foi aplicada multa de 150% (cento e cinquenta por cento), nitidamente confiscatória.

- A Constituição Federal de 1988 é clara ao dispor que ao contribuinte está assegurado que o tributo não será utilizado como confisco, no art. 150, IV.

- E tanto a doutrina quanto a jurisprudência concordam que a multa é assemelhada ao tributo no sentido da proibição de confisco.

- O conceito de que os tributos não devem ser utilizados com efeito de confisco data da Constituição de 1934 e a extensão do não confisco as multas é admitido há décadas pelos nossos Tribunais.

- Em data de 21 de agosto de 2013, no Recurso Extraordinário RE 754.554/GO foi consolidado, no Supremo Tribunal Federal, a vedação da multa tributária confiscatória.

- Também em respeito ao princípio da eventualidade, caso os lançamentos sejam mantidos e não haja diminuição da multa para o patamar de 10% (dez por cento), requer seja a multa reduzida de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

- Referida diminuição se deve ao fato dos Recorrentes não terem praticado nenhuma fraude, bem como nenhuma omissão dolosa durante o processo fiscalizatório.
- Então, para que o percentual de 75% dobre para 150% é necessário ocorram fraude ou sonegação. Ambos os casos não se encaixam no processo, pois segundo consta do Relatório dos Agentes Fiscais, a empresa entregou todos os documentos solicitados, inclusive informando que os demais estavam em poder da Polícia Federal.

Pois bem. Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que *“Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”*.

A Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher as alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, por conseguinte, inconstitucional.

Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser, aqui, apreciadas.

Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do

responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional estipula. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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

As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando aí a sua função educativa.

Nas palavras de Luciano Amaro²⁰,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

²⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).”

Veja-se que a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, deve haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio²¹. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. É ver-se:

“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

O traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria *consciência do ilícito*. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior²² afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[....]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

²¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

²² LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

“Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

Em tom de arremate, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

Essa é a linha de entendimento que tem sido sustentada por Eduardo Kowarick Halperin²³:

“Da contraposição do *standard* probatório exigido para a comprovação da sonegação, da fraude e do conluio (prova acima de qualquer dúvida razoável) com a hipótese que deve ser comprovada para que seja caracterizado o dolo (conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita), resulta que não basta que o dolo seja comprovado: ele deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. Se, de um lado, a Fiscalização comprova que uma determinada conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, mas, de outro lado, o contribuinte demonstra que ela também ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, isso não significa que a Fiscalização não comprovou a hipótese – apenas significa que ela não cumpriu com o seu ônus de comprovar a referida hipótese *acima de qualquer dúvida razoável*. Disso conclui-se que, na verdade, a hipótese que a Fiscalização deve comprovar para aplicar a multa qualificada é que a conduta *SÓ* ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita – se ela também ganhar sentido à luz de uma finalidade lícita, existirão dúvidas razoáveis a respeito do caráter doloso da conduta.” (grifei).

No caso concreto, note-se que a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pela PSE COMERCIAL DE PECAS PARA VEICULOS LTDA – ME teriam configurado as hipóteses de fraude e sonegação. Confira-se:

“Conclusões

[...]

817. Como podemos observar do até aqui exposto, o contribuinte se utiliza de pessoas físicas “laranjas” na constituição de empresas participantes do esquema REDE PRESIDENTE, dentre as quais a nossa fiscalizada. Destaque-se que, para tanto utiliza-se de expedientes escusos tais como a falsificação de diversos documentos e assinaturas. Tal conduta obviamente busca modificar uma característica essencial do fato gerador da obrigação, qual seja, o real sujeito passivo, enquadrando-se então, o contribuinte, no conceito de **fraude** constante do art. 72 da Lei 4.502/64.

818. Igualmente enquadra-se no conceito de **sonegação**, dado pelo art. 71, inciso II, da mesma Lei 4.502/64, vez que se constitui em uma ação dolosa tendente a impedir o

²³ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

conhecimento das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário.

819. Cita-se também toda a elaborada sistemática de vendas sem nota fiscal (TAB2), e que, obviamente, não são declaradas à RFB. Mais que notório, o fato de que ao omitir parcela relevante de suas vendas mediante intrincado sistema (programa informatizado denominado “AutoW”, contemplando vendas “TAB2”, emissão de “cotações para verificação”, etc...), o contribuinte incorre tanto no conceito de **fraude** (ação tendente a impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características essenciais), como no conceito de **sonegação** (ação tendente a impedir o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência, natureza e circunstâncias do fato gerador, reduzindo o montante do imposto devido).

820. Ambas condutas (utilização de sócios “laranja” e realização de vendas não declaradas à RFB e sem emissão de NFs) evidenciam claramente o dolo do contribuinte ao cometer as ações caracterizadoras de fraude e sonegação acima descritas.

Apenas a título de informação preliminar, registre-se que não há, nos autos, aplicação de multa agravada pela falta de atendimento às intimações, de modo que a alegação quanto a tal penalidade não procede. Além disso, a alegada incompatibilidade da aplicação de multa agravada com o arbitramento do lucro também não procede.

Já em relação aos motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

E, realmente, a Autoridade fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de sonegar por parte empresa ao ter relatado que ela deixou de contabilizar todas as suas receitas, as quais foram auferidas sem a devida emissão das respectivas Notas Fiscais de venda, tendo mantido controle dessas operações não contabilizadas. Além disso, a Fiscalização relatou que, no caso, a empresa e os seus sócios reais utilizaram-se, também, de pessoas interpostas em seu quadro societário mediante a utilização de documentos elaborados com falsidade ideológica e falsificação de assinaturas.

Tais fatos corroboram, no final, a prática das hipóteses de sonegação e da fraude, nos termos do que apregoam os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que acabou sendo demonstrado a partir das seguintes constatações e respectivos documentos:

“Cópias de documentos pessoais de ex-sócios e sócios da autuada foram encontrados na busca e apreensão efetuada no escritório da Rede Presidente situado à Rua Rui Barbosa, 1027, em Maringá/PR, inclusive os recibos de entrega das DIRPF dos exercícios 2007 a 2012. Além disso foram no mesmo endereço vários documentos relativos à autuada, dos quais se destacam alguns como:

- a) Controles de fechamento de contas, relatórios de pedidos, tabelas de vendas com cartão de débito e crédito, relatórios de envelopes, comprovantes de depósito para a autuada (MGA08-6.43);
- b) Controles de fechamento de contas e boletos emitidos pela autuada ao cliente A Rodrigues Santos Peças ME –CNPJ 07.562.349/0001-66 e comprovantes de cartão de crédito e débito Visa e Mastercard da central de cobranças, Fort Lub Produtos

Automotivos Ltda, CNPJ 55.847.057/0001-12, dos meses de jun e jul/2012 (MGA08-6.59 – fls 2.639 a 2.669);

c) Contrato de prestação de serviços de cobrança entre o Itaú e PSE (MGA08-7.18);

d) Páginas de agenda contendo anotações com roteiro detalhado de acesso a dados, como emitir boletos, emitir GNRE por Estado da Federação, alterar pedidos etc; relação de filiais com telefone, nome do gerente, e telefone celular; Relação de Contas Bancárias com senhas de contas da atuada no Banco do Brasil (CTB33-11.2 – fls 1.143 a 1.160);

e) Danfe (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) de diversos fornecedores para a atuada (MGA17-32.6 – fls 3.305 a 3.358);

f) Danfe (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) da SI GROUP CRIOS RESINAS S/A para a atuada em São Luis/MA, de 29/08/2012 (MGA17- 42.6 – fls 3.628 a 3.637);

g) Envelope contendo faturas da Retificadora de Motores Foz Ltda, com respectiva transferência bancária da RPT, APE, PRV, PSE, PRS e FARO (MGA18-98.5);

h) Pasta folha pagamento 2012 - São Luis, contendo folha de pagamento da atuada, de janeiro a setembro/2012 (MGA18-102.6);

i) Troca de e-mails, de fev/2012, entre Silvia – Departamento Pessoal (pessoal.sp53@gmail.com), com Karina Souza (karinasouza@gmail.com), e desta com Julieth (c.cooperativa@gmail.com), todas funcionárias da Rede Presidente, confirmando o ingresso de valor em conta, referente devolução multa de 40% do funcionário Jose Hermelino dos Santos da atuada (MGA18-104.7 – fls 4.434 a 4.436);

j) Recibo de entrega da RAIS ano base 2010 de várias empresas, dentre elas a atuada (MGA18 - 150 – fls 4.667 a 4.731);

k) envelopes plásticos com GPS de diversas empresas de 2010, dentre elas a atuada (MGA18- 152.1);

l) Contrato de locação, sem assinatura, de imóvel em São Luis-MA para atuada, de 28/02/2012 a 28/02/2015 (MGA19-13.126 – fls 6.516 a 6.520);

m) Despesas mês Ago/2012 da “loja 67”, em nome da PSE comercial de Peças na cidade de São Luis-MA (MGA19-17.10);

n) 01 Caixa de arquivo morto, contendo notas fiscais de saída da 1ª quinzena de agosto de 2009 da empresa PRS - Peças para Veículos Ltda - São José dos Campos, contendo principalmente vendas para empresas do grupo como A. Presidente, RPT, PRP, PSE, Uberpeças, PRE, APE, ABJD, Renova, Gigante, PTD, Alba, KPL, KAP, PRP, PRV e transferência para as filiais (MGA18-176.1);

Além disso, no arquivo “empresa ativas”, localizado no da rua Rui Barbosa, 1027, em Maringá/PR, encontrava-se também a pasta da PSE, contendo cópia contrato social e alterações societárias da PSE (MGA19-16.17 – fls 7.305 a 7.317).”

É de se concluir que a empresa agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, aliás, corresponde à tentativa de ocultar da Autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, o que significa dizer, em complemento, que as Súmulas CARF nº 14 e 25, que dispõem, basicamente, que a simples omissão de receitas ou a simples presunção de omissão de receitas não autorizam, por si, a qualificação da multa de ofício, não devem ser aplicadas no caso em apreço.

Da mesma forma, entendo que a fraude também restou caracterizada em decorrência da constatação de que houve a utilização de laranjas, os quais, a rigor, mantiveram controle dessas operações não contabilizadas, sem contar, ainda, que houve a utilização de

pessoas interpostas no quadro societário da empresa, mediante a utilização de documentos elaborados com falsidade ideológica e falsificação de assinaturas.

A aplicação da multa qualificada deve ser mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100%.

2.11. Da análise das Alegações acerca da Inaplicabilidade da Taxa Selic

Por fim, os Recorrentes defendem, em síntese, que a Taxa Selic não deve ser aplicada para fins de correção dos créditos com base nas seguintes alegações:

- A Taxa Selic não deve ser aplicada para correção de créditos tributários.
- Não olvidando a premissa maior alegada na defesa, é preciso dizer que, acaso mantida a multa, *ad argumentandum*, os juros que serão aplicados sobre o valor da multa (Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC), que é calculada diariamente pelo Banco Central, sendo resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus mercados, é ilegal.
- Assim, não pode a União utilizar como juros de mora a Taxa Selic, por ter caráter estritamente remuneratório. Atente-se que na Taxa Selic está embutida os juros e a correção monetária, concomitantemente, por isso sendo elevada e onerosa para o contribuinte.
- Corroborando este entendimento, assim dispõe o art.43, parágrafo único, da Lei n.º 9.430/1996, que dispõe que *“Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*
- Da leitura deste dispositivo legal, é fácil concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício. Em outras palavras, não havendo autorização legal, não há que se autorizar a cobrança.

De início, confira-se que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o

crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional²⁴. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza²⁵.

A partir da interpretação conjunta dos respectivos dispositivos, conclui-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, haja vista que tanto o crédito quanto a penalidade constituem a obrigação tributação, a qual, aliás, tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Em outras palavras, um é a imagem absolutamente simétrica do outro, apenas invertida. E, aí, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, diz-se que a penalidade, portanto, compõe o crédito.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que 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. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO II - Pagamento

Art. 161. 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 nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

²⁴ Cf. Lei n 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²⁵ Cf. Lei nº 5.172/66 Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

E tanto é assim que este Tribunal acabou entendendo por editar Súmula CARF n.º 108 que, a rigor, é de natureza vinculante, nos termos do que estabelece o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional, que dispõe que os juros moratórios serão calculados sobre a multa com base na Taxa Selic. Confira-se:

“Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**”.

A título de informação, veja-se, ainda, que este E. CARF editou, também, a Súmula Vinculante n.º 4, que estabelece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrativos pela SRFB são devidos à Taxa Selic:

“Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**”

Sobre este ponto, note-se que, muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida a partir da promulgação da Lei n.º 11.196/2005 a qual, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Com efeito, entendo por não acolher as alegações lançadas pelos Recorrentes quanto à inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço dos Recursos Voluntários apresentados pelos responsáveis, rejeito as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, entendo por dar provimento parcial aos Recursos apenas para fixar a multa no percentual de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei n.º 14.689/2023, mantendo-se, ao final, a responsabilidade tributária dos Srs. ÍRIS, ROBSON, ROGÉRIO, SAMUEL e JEANE com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega