



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10835.721998/2013-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.257 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente ROLCAR AUTO PECAS DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA - ME e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE SÓCIOS DE FATO E PESSOA JURÍDICA AUTUADA.

Constatado que os proprietários de fato da autuada não constam em seu quadro societário, aliado à confusão patrimonial entre esses e a pessoa jurídica autuada, implica reconhecer o interesse comum a que alude o art.

124, I, do CTN, implicando a imputação de responsabilidade tributária aos titulares de fato da pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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 (Súmula CARF nº 4).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

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. 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.

Recursos Voluntários Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso nas questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, e, na parte conhecida: I) rejeitar i) as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância; (ii) o pedido de produção de provas, iii) a decadência; e: II) no mérito, negar provimento aos recursos voluntários, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº 10835.721998/2013-43
Acórdão n.º **1402-002.257**

S1-C4T2
Fl. 15.078

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

ÍRIS DA SILVA TOLARDO, RÓBSON MARCELO TOLARDO, ROGÉRIO MARCIO TOLARDO, SAMUEL TOLARDO JUNIOR e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, na condição de coobrigados (auto de infração lavrado em face do contribuinte ROLCAR AUTO PECAS DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA – ME), recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-71.644 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedentes a impugnações por eles apresentadas.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 14.375 a 14.404, lavrado pela DRF/MGA, no qual consta a exigência de:

- *Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, cód. 2917, no valor de R\$ 136.784,34, somados a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora; e*
- *Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, cód. 2973, no valor de R\$ 72.352,95, somados a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora.*

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fl. 14.377 e 14.378 e do termo de verificação fiscal de fls. 13.798 a 14.172, os lançamentos se devem a apuração da omissão de receitas da atividade referentes à revenda de mercadorias, com arbitramento do lucro com base na receita conhecida, por ter a autuada deixado de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração, embora tenha sido regularmente notificada.

Segundo a autoridade fiscal, o procedimento fiscal decorreu do resultado da operação “Laranja Mecânica”, deflagrada em 17/11/2012, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal, na qual 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), no qual apurou-se, por meio de vasta documentação e arquivos magnéticos apreendidos com autorização da justiça federal, a existência de uma rede intrincada de empresas atuando no ramo de comercialização de autopeças, denominada Rede Presidente, do qual a autuada faz parte, constituídas por interpostas pessoas, porém administradas de fato por integrantes da família Tolardo.

O histórico de atuação das empresas e pessoas físicas envolvidas, somado à farta documentação e demais elementos probatórios obtidos nos procedimentos acima mencionados, apontariam de forma contundente e inequívoca para a existência de um grande empreendimento comercial, voltado ao ramo de comércio no auto peças (atacado e varejo), denominado Rede Presidente, com lojas espalhadas em várias unidades da federação, e que, embora formalmente constituído por diversas empresas, a quase totalidade em nome de “laranjas” trata-se, em verdade, de um

único empreendimento, que teria sido originariamente iniciado por Samuel Tolardo (CPF 006.914.709-44), já falecido, e transmitido aos seus herdeiros e atuais proprietários, quais sejam, sua esposa, Íris da Silva Tolardo (CPF 958.804.969-53), e os filhos, Róbson Marcelo Tolardo (CPF 623.843.849-53), Rogério Márcio Tolardo (CPF 723.045.539-15), Samuel Tolardo Júnior (CPF 121.023.838-14) e Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore (CPF 828.784.559-91).

Com base em documentação e em arquivos magnéticos apreendidos teria sido possível apurar que a receita bruta efetiva da fiscalizada no ano-calendário de 2008 foi de R\$ 6.699.347,30, sendo calculados o montante de IRPJ e CSLL devidos, com base no lucro arbitrado.

Tendo em vista que a autuada teria se utilizado de elaborada sistemática de vendas sem emissão de notas fiscais, às quais não foram declaradas à RFB, omitindo, portanto, parcela relevante de suas vendas mediante intrincado sistema mantido a margem de sua escrita contábil e fiscal, bem como a apuração de que sociedade teria sido constituída por sócios sem capacidade econômica, mediante falsificação de diversos documentos e assinaturas, foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150%, pela prática de sonegação fiscal e fraude, segundo a definição contida nos incisos I e II do art. 71 e art. 72 da Lei nº 4.502/64, com fundamento no § 1º, do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Em decorrência da comprovação inequívoca de que os reais proprietários e administradores da fiscalizada seriam os integrantes da família Tolardo, foram nomeados sujeitos passivo solidários mediante lavratura dos competentes termos 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), as seguintes pessoas físicas:

- *Íris da Silva Tolardo, CPF 958.804.969-53;*
- *Róbson Marcelo Tolardo, CPF 623.843.849-53;*
- *Rogério Marcio Tolardo, CPF 723.045.539-15;*
- *Samuel Tolardo Junior, CPF 121.023.838-14;*
- *Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore, CPF 828.784.559-91.*

Cientificada da autuação em 26/12/2013, conforme Edital de fl. 14.648, a interessada não apresentou impugnação.

Cientificados da autuação e dos termos de sujeição passiva em 07/12/2013, conforme AR de fls. 14.422, 14.423, 14.419 e 14.421, Rogério Marcio Tolardo, Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore, Íris da Silva Tolardo e Samuel Tolardo Júnior apresentaram em 06/01/2014 as impugnações de fls. 14.431 a 14.470, 14.514 a 14.552, 14.557 a 14.596 e 14.606 a 14.645, respectivamente, nas quais alegam, em apertada síntese, a tempestividade e:

- 1) a nulidade da autuação por ausência de mandado de procedimento fiscal;*
- 2) a ausência de intimação pessoal, considerando nula a efetuada através dos correios;*
- 3) cerceamento do direito de defesa, uma vez que não obtiveram o acesso ao inteiro teor dos autos apesar de requerido;*

4) 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;

5) a falta de motivação e fundamentação da autuação;

6) a incompetência legal da autoridade fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atribuir a responsabilidade objetiva e solidária aos impugnantes;

7) a ilicitude das provas utilizadas, tendo em vista que a ordem de busca e apreensão teria sido emanada por autoridade judicial incompetente;

8) pugna pela 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 nº 105;

9) 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;

10) a decadência ou a prescrição dos créditos tributários lançados;

11) pleiteiam 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;

12) a inaplicabilidade da correção da multa com base na taxa Selic, por ausência de previsão legal;

Por fim, requereram a produção de prova pericial, oral e a juntada posterior de documentos, bem como que fosse julgada improcedente a exigência fiscal.

Cientificado da autuação e do termo de sujeição passiva em 28/12/2013, conforme Edital de fls. 14.429, Robson Marcelo Tolardo apresentou em 06/01/2014 a impugnação de fls. 14.652 a 14.691, na qual apresenta as mesmas alegações e pedidos dos demais impugnantes responsáveis solidários.

A 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, em análise das impugnações apresentadas, julgou-as improcedentes.

Os sujeitos passivos foram intimados da decisão recorrida, nos seguintes termos:

- ROLCAR AUTO PECAS DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA - ME - ciência por via postal imprópria (fls. 14.758-14.759). A ciência se deu por meio de edital publicado em 17/08/2015 (fl. 15.070 – ciência ficta em 01/09/2015);

- ROGÉRIO MARCIO TOLARDO - dia 07 de agosto de 2015 (fl. 14.763).
Apresentou recurso voluntário de fls. 14.951-15.008 em 03/09/2015;

- ÍRIS DA SILVA TOLARDO - dia 05 de agosto de 2015 (fl. 14.762).
Apresentou recurso voluntário de fls. 14.887-14.943 em 01/09/2015;

- SAMUEL TOLARDO JUNIOR - dia 07 de agosto de 2015 (fl. 14.756).
Apresentou recurso voluntário de fls. 14.827-14.883 em 01/09/2015;

- JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE - ciência por via postal
imprófica (fls. 14.760-14.761). A ciência se deu por meio de edital publicado em 17/08/2015
(fl. 15.071 – ciência ficta em 01/09/2015). Apresentou recurso voluntário de fls. 15.011-
15.068;

- RÓBSON MARCELO TOLARDO - ciência por via postal imprófica (fl.
14.756). A ciência se deu por meio de edital publicado em 17/08/2015 (fl. 15.072 – ciência
ficta em 01/09/2015). Apresentou recurso voluntário em 02/09/2015 (fls. 14.766-14.822).

Em síntese, os Recorrente repisam, no mérito, em peças com conteúdos
praticamente idênticos, seus argumentos apresentados em impugnação.

Arguem ainda nulidade da decisão de primeira instância por não ter analisado
diversos pontos trazidos em impugnação, em especial a ausência da disponibilização de
elementos de prova indicados nos autos de infração, elementos esses indispensáveis ao
exercício da ampla defesa por justamente dizerem respeito à imputação de responsabilidade
tributária que lhes foi atribuída. Aduzem que no “CD” que lhes foi entregue quando da ciência
do lançamento, não constariam tais elementos e a disponibilização a destempo de tais
informações lhes cerceou o direito de defesa, fato ignorado pela decisão recorrida, ainda que
explicitamente arguido em sede de impugnação. Argumentam que mesmo comparecendo à
unidade da RFB, não lhes foi fornecida cópia integral do processo administrativo.

Quanto à imputação de responsabilidade, arguem que a decisão recorrida
limitou-se a endossar as conclusões do relatório fiscal, sendo que este se referia a provas
colhidas em inquérito policial, sem direito ao contraditório, e obtido junto a terceiros, não
podendo ser considerado prova da responsabilidade que lhes foi atribuída.

O terceiro motivo alegado para a nulidade da decisão de primeira instância
seria em razão do julgamento ter sido proferido por autoridade incompetente, uma vez que
deveria ter sido realizado por Delegado da Receita Federal. Para embasar seus argumentos, cita
e transcreve o que seria o art. 25, “a”, do Decreto 70.235/72.

O quarto motivo de nulidade alegado, diz respeito à suposta ausência de
MPF. Alegam os Recorrentes que jamais foram intimados do início do procedimento fiscal.

Arguem também nulidade pela ausência de intimação pessoal. Aduz que a
intimação realizada por via postal teria sido encaminhada para endereços distintos dos
informados em suas declarações de imposto de renda da pessoa física.

Apontam ainda possível nulidade em razão da ilegitimidade passiva dos
Recorrentes, questionando a validade das provas emprestadas.

Argumentam também que o lançamento seria nulo por ausência de motivação e fundamentação do lançamento.

Ainda em relação ao lançamento, alegam que houve ilegitimidade do Auditor Fiscal autuante ao desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte e atribuir responsabilidade tributária aos Recorrentes, extrapolando as atribuições previstas na Lei nº 10.593/2002.

Aduz ainda que as provas obtidas se deram por meio ilícito, pois houve compartilhamento de dados entre COAF, Receita e o Ministério Público, já que não havia qualquer crime antecedente ao suposto delito de lavagem de dinheiro e o juízo que decretou a busca e apreensão (juízo da 3ª Vara Federal Criminal de Curitiba) seria especializado em lavagem de dinheiro, implicando violação ao princípio do juiz natural.

Como prejudicial de mérito, requerem a suspensão do processo administrativo fiscal até que seja julgado no STF as ações diretas de inconstitucionalidade que questionam a possibilidade de quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa (Lei Complementar 105).

No mérito, alegam:

- a ausência de responsabilidade tributária dos Recorrentes, não havendo provas aptas a lhes imputarem tal ônus, tampouco prova de que teriam sido beneficiados de qualquer modo pelas operações do contribuinte autuado;

- decadência do crédito tributário, uma vez que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2008 e o lançamento foi formalizado em 28/12/2013;

- que a multa de ofício não poderia ser qualificada por se tratar de simples apuração de omissão de receitas, nos termos da Súmula CARF nº 14; ainda sobre a multa, argumentam que seria confiscatória, citando decisão do STF na ADI 551 que entendeu como abusivas multas moratórias que superaram 100%, citando ainda outros precedentes que limitariam os coeficientes de penalidade; aduz que as multas não poderiam superar 2%, conforme previsto na Lei nº 9.298/96; requer a redução da multa para o patamar máximo de 10%, e, subsidiariamente, a redução para 75% em razão da ausência de fraude ou omissão dolosa durante o procedimento de fiscalização;

- que a taxa Selic não pode ser aplicada como correção de créditos tributários, incluindo aí a multa de ofício aplicada;

- por fim, que em razão do cerceamento do direito de defesa, requer o direito à produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive com a realização de perícia e colheita de depoimentos cujos quesitos e rol serão apresentados quanto tiver acesso ao conteúdo integral do processo a ser disponibilizado pela Receita Federal do Brasil.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, deles, portanto, tomo conhecimento, exceto quanto às questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, conforme se abordará oportunamente.

Saliento que o contribuinte, que já não havia apresentado impugnação, também não apresentou recurso voluntário.

Tratando-se de argumentos idênticos em todas as peças recursais, o voto os tratará de forma conjunta.

2 PRELIMINARES

A primeira arguição de nulidade da decisão recorrida alegada pelos Recorrentes é a de que não teriam sido analisados diversos pontos trazidos em impugnação, em especial a ausência da disponibilização de elementos de prova indicados nos autos de infração, elementos esses indispensáveis ao exercício da ampla defesa por justamente dizerem respeito à imputação de responsabilidade tributária que lhes foi atribuída. Aduzem que no “CD” que lhes foi entregue quando da ciência do lançamento, não constariam tais elementos e a disponibilização a destempo de tais informações lhes cerceou o direito de defesa, fato ignorado pela decisão recorrida, ainda que explicitamente arguido em sede de impugnação. Argumentam que mesmo comparecendo à unidade da RFB, não lhes foi fornecida cópia integral do processo administrativo.

Discordo dos Recorrentes. A esse respeito, assim se manifestou a decisão de primeira instância:

Os impugnantes argüem a nulidade da autuação por ausência de mandado de procedimento fiscal e por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não obtiveram o acesso ao inteiro teor dos autos apesar de requerido, por falta de motivação e fundamentação da autuação, a incompetência legal da autoridade fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atribuir a responsabilidade objetiva e solidária aos impugnantes, bem como a ilicitude das provas utilizadas, tendo em vista que a ordem de busca e apreensão teria sido emanada por autoridade judicial incompetente.

[...]

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa pela suposta falta de acesso ao inteiro teor dos presentes autos apesar de requerido, tenho como não demonstrada, ademais, a apresentação das impugnações contestando as condutas atribuídas aos interessados na autuação, da qual os impugnantes foram devidamente cientificados de seu inteiro teor, caracteriza o pleno exercício do direito de defesa, o que não se

Documento assinado digitalmente conforme a legislação em vigor, em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

Autenticado digitalmente em 18/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 18/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Resta assim evidente que a decisão recorrida manifestou-se sobre o tema. Aliás, embora de forma sucinta, mas com muita exatidão, pois, compulsando os autos não identifiquei qualquer elemento de prova que possa confirmar as alegações dos Recorrentes.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe os art. 373 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015, em consonância com o art. 333 do CPC 1973):

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Saliento que mesmo após a decisão de primeira instância, os Recorrentes mantiveram seus argumentos sem trazer, novamente, qualquer elemento comprovasse suas alegações.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ

– ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – 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. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Quanto à imputação de responsabilidade, arguem que a decisão recorrida limitou-se a endossar as conclusões do relatório fiscal, sendo que este se referia a provas colhidas em inquérito policial, sem direito ao contraditório, e obtido junto a terceiros, não podendo ser considerado prova da responsabilidade que lhes foi atribuída.

Novamente os argumentos dos Recorrentes mostram-se equivocados. A decisão recorrida fundamenta seu entendimento com base nos elementos de prova colacionados pela Fiscalização, o que não poderia se dar de modo diferente, uma vez que os Recorrentes, em nenhum momento, trouxeram, no entender da turma julgadora de primeira instância, não trouxeram qualquer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo dos fatos colacionados pela autoridade fiscal autuante.

Em relação ao contraditório e ampla defesa, bem como em relação à suposta ausência de motivação e fundamentação do lançamento, os elementos de prova encontram-se todos nos autos, que foram devidamente cientificados ao contribuinte, inclusive relatório do procedimento fiscal com 375 laudas (fls. 13.798-14.172). De acordo com o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Portanto, não há que se falar em contraditório até o momento da apresentação da impugnação, exceto quando a lei expressamente assim determina (como no caso do art. 42 da Lei nº 9.430/96, por exemplo). Assim sendo, toda a possibilidade de defesa foi dada aos Recorrentes a partir da ciência do lançamento, quer com base nos elementos de prova acostados aos autos e cientificados aos Recorrentes, quer pela profunda e pormenorizada descrição dos fatos levada a efeito pela autoridade fiscal autuante.

Para a turma julgadora de primeira instância, não houve apresentação, por parte dos Recorrentes, de elementos suficientes e aptos a infirmar as conclusões que lastreiam o lançamento.

Convém transcrever excerto do voto recorrido:

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa pela suposta falta de acesso ao inteiro teor dos presentes autos apesar de requerido, tenho como não demonstrada, ademais, a apresentação das impugnações contestando as condutas atribuídas aos interessados na autuação, da qual os impugnantes foram devidamente cientificados de seu inteiro teor, caracteriza o pleno exercício do direito de defesa, o que não se coaduna com o alegado cerceamento.

Diferentemente do que afirmam os impugnantes, a autuação esta devidamente motivada e fundamentada, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

Podem os Recorrentes não concordar com tais conclusões. Mas isso não torna a decisão recorrida nula. Pelos mesmos argumentos, não procede a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento por ausência de motivação e fundamentação.

O terceiro motivo alegado para a nulidade da decisão de primeira instância seria em razão do julgamento ter sido proferido por autoridade incompetente, uma vez que deveria ter sido realizado por Delegado da Receita Federal. Para embasar seus argumentos, cita e transcreve o que seria o art. 25, “a”, do Decreto 70.235/72.

O argumento do Recorrente poderia fazer sentido caso estivéssemos falando de julgamento realizado no século passado! Desde 2001 houve alteração no artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, passando a atribuição do julgamento da impugnação em primeira instância para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

O quarto motivo de nulidade alegado, diz respeito à suposta ausência de MPF. Alegam os Recorrentes que jamais foram intimados do início do procedimento fiscal.

A esse respeito, perfeitas as considerações da decisão recorrida, as quais a seguir reproduzo:

Não há que se falar em nulidade da autuação por ausência de mandado de procedimento fiscal (MPF), em primeiro lugar porque a ação fiscal foi desenvolvida com a emissão do mandado de procedimento fiscal nº 08.1.05.00-2013-00864-0, conforme informação constante do termo de início de ação fiscal de fls. 13.789 e 13.790, a qual a fiscalizada foi devidamente cientificada em 31/10/2013, conforme edital de fl.13.794, em segundo lugar porque o lançamento efetuado com a ausência ou em desconformidade com MPF, 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, quando muito caracterizaria infração disciplinar da autoridade fiscal.

A atribuição de corresponsabilidade pelos tributos devidos decorre do apuratório realizado no curso da ação fiscal, com base nos documentos e provas obtidas no procedimento e prescindem de prévia emissão de mandado em relação aos coobrigados, uma vez que apenas a empresa foi alvo da fiscalização efetuada.

É importante ainda ressaltar que o MPF se constitui em elemento de controle da administração tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O MPF constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária tanto para fins de controle interno, quanto para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar o procedimento fiscal.

Convém ainda ressaltar que recentemente o Decreto nº 8.303/2014 extinguiu o MPF e criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e, em seu art. 2º, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos:

Art. 2º Os procedimentos fiscais iniciados antes da publicação deste Decreto permanecerão válidos, independentemente das alterações no instrumento de controle administrativo nele veiculadas, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria.

Como bem argumentou a decisão recorrida, a atribuição de corresponsabilidade se dá, em regra, ao final do procedimento fiscal. Tendo sido os

corresponsáveis devidamente cientificados da obrigação que lhes foi imputada, não há qualquer ressalva a ser fazer quanto ao procedimento adotado.

Por tais razões, rejeito a arguição de nulidade do lançamento sustentada em vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

Arguem também nulidade pela ausência de intimação pessoal. Aduzem que a intimação realizada por via postal teria sido encaminhada para endereços distintos dos informados em suas declarações de imposto de renda da pessoa física.

Ora, conforme os próprios Recorrentes alegam, há previsão legal expressa de intimação pessoal ou por via postal, sem preferência de ordem (art. 23, inciso I e II, e seu § 1º, do Decreto nº 70.235/72), utilizando-se o edital se um desses meios resultar improficuo. Se as intimações foram encaminhadas para endereços distintos do cadastro, esta prova competiria aos Recorrentes, que, por sua vez, mais uma vez argumentaram sem trazer qualquer elemento de prova a confirmar suas alegações.

Apontam ainda possível nulidade em razão da ilegitimidade passiva dos Recorrentes, questionando a validade das provas emprestadas.

Quanto às provas emprestadas, é importante ressaltar que não se tomou de empréstimo as conclusões do inquérito policial, mas sim os elementos colhidos no curso do inquérito, tendo sido submetidos ao contraditório quando da ciência do lançamento aos Recorrentes. No mais, os demais argumentos de que tais elementos não fariam prova dizem respeito ao mérito da lide, não sendo, portanto, tratada em sede preliminar.

Ainda em relação ao lançamento, alegam que houve ilegitimidade do Auditor Fiscal atuante ao desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte e atribuir responsabilidade tributária aos Recorrentes, extrapolando as atribuições previstas na Lei nº 10.593/2002. Aduzem ainda que as provas obtidas se deram por meio ilícito, pois houve compartilhamento de dados entre COAF, Receita Federal e o Ministério Público, já que não havia qualquer crime antecedente ao suposto delito de lavagem de dinheiro e o juízo que decretou a busca e apreensão (juízo da 3ª Vara Federal Criminal de Curitiba) seria especializado em lavagem de dinheiro, implicando violação ao princípio do juiz natural.

A respeito dos temas, já enfrentados na decisão de primeira instância, perfeitas suas considerações, razão pela qual as adoto como fundamento de voto:

Afasto, também, a alegada incompetência da autoridade fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa fiscalizada e atribuir a responsabilidade objetiva e solidária aos impugnantes, pois, de fato, no presente caso não se cogita a desconsideração da personalidade jurídica da atuada, nem se atribuiu a responsabilidade objetiva dos impugnantes.

A sujeição passiva solidária atribuída decorreria de condutas praticadas pelos impugnantes com infração a lei e em razão de serem os proprietários de fato da atuada, com base em farto conjunto probatório coletado em busca e apreensão realizada com autorização da justiça federal do Paraná, e foram atribuídas por quem detém a competência legal de proceder ao lançamento e atribuir a corresponsabilidade tributária, na forma da lei.

Quanto à alegada ilicitude das provas utilizadas por empréstimo, obtidas em decorrência de ordem judicial expedida por autoridade supostamente

incompetente, não há como dar guarida às pretensões dos impugnantes. A ordem emanada por autoridade judicial reputa-se como válida até que outra lhe sobrevenha, alterando-a ou cancelando-a. Não cabe ao julgador administrativo avaliar a validade das decisões proferidas em sede judicial, por lhe faltar competência legal, e em respeito ao princípio constitucional de separação dos poderes.

Isso posto, rejeito as arguições de nulidade do lançamento, dos termos de sujeição passiva e da decisão recorrida.

3 PRELIMINAR DE MÉRITO

Em primeiro lugar, requerem os Recorrentes a suspensão do processo administrativo fiscal até que seja julgado no Supremo Tribunal Federal - STF as ações diretas de inconstitucionalidade que questionam a possibilidade de quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa (Lei Complementar 105).

Tal preliminar de mérito não pode ser acatada.

A previsão regimental de suspensão do julgamento dos recursos sempre que o STF também sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que fosse proferida decisão nos termos do então art. 543-B do CPC/1973, então prevista no art. 62-A, §1º, do Anexo II, do RICARF/2009 não mais persistiu no atual Regimento Interno do CARF.

Além disso, no julgamento das Ações Direta de Inconstitucionalidade 2859, 2390, 2386 e 2397 o STF decidiu que o disposto na Lei Complementar nº 105 não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. Decidiu-se ainda que a transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto, não havendo que se falar em ofensa à Constituição Federal.

Portanto, rejeito tal preliminar de mérito.

A respeito da decadência arguida, por necessitar de análise da ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, analisarei após o voto a respeito da multa de ofício.

4 MÉRITO

4.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS

A omissão de receitas indicada pelo Fisco baseia-se em extensa documentação e arquivos apreendidos nos próprios estabelecimentos da atuada.

A decisão recorrida manteve a exigência. Em seu recurso voluntário a Recorrente não trouxe quaisquer elementos de prova que infirmassem as conclusões da autoridade fiscal e também da decisão recorrida. Por concordar integralmente com as razões de decidir da decisão de primeira instância, adoto seus fundamentos, transcrevendo-os a seguir com autorização do disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

A autoridade atuante efetuou o lançamento com base em arquivos digitais apreendidos com autorização da justiça federal de Curitiba, nos quais eram feitos pelos administradores de fato da atuada ou por seus empregados o controle das

receitas de vendas da fiscalizada e de todas as suas filiais, e mantidos à margem da escrituração contábil e fiscal da autuada.

Limitam-se os impugnantes a suscitar a nulidade na utilização das provas obtidas com base no procedimento cautelar de busca e apreensão, as quais não teriam sido submetidas ao contraditório, nem objeto de julgamento na esfera criminal competente, e de modo genérico em afirmar a inexistência de provas da infração atribuída pela fiscalização.

Tendo a alegação de nulidade na utilização de provas emprestadas sido afastada no item que trata sobre a nulidade da autuação, passo a análise da comprovação de receitas omitidas.

Há nos autos, farto conjunto probatório demonstrando e quantificando a receita de vendas obtidas não só pela autuada, como de todas as empresas da denominada “Rede Presidente”, uma vez que era efetuado pela autuada o controle das receitas com vendas sem emissão de notas fiscais, ao passo que as vendas com emissão de notas fiscais eram devidamente escrituradas e suas receitas declaradas ao Fisco.

Em diversos documentos apreendidos, havia as expressões “TAB1” e “TAB2”. Apurou-se que “TAB1” referia-se a vendas com nota fiscal, e “TAB2” referia-se a vendas sem documento fiscal. Tal constatação é confirmada pela informação constante da agenda encontrada na loja de Curitiba-PR, constante das fls 1.184 a 1.220, e reproduzida à fl. 14.074 a 14.076 do relatório fiscal, com agravante de que as vendas sem nota eram estimuladas pela autuada com comissão majorada em 50 % em relação às das vendas com nota.

Mesmas conclusões se tiram dos documentos reproduzidos no relatório fiscal à fl. 14.076, extraído de duas agendas encontradas na loja de Curitiba/PR.

Da análise efetuada dos arquivos com extensão SPL, obtidos no disco rígido do computador de funcionário Daniel de Oliveira Júnior apreendido, constante das fls. 10.278 a 10.299, em que consta o controle mensal das vendas de todas empresas da Rede Presidente, inclusive a autuada, com individualização das receitas auferidas por estabelecimento e segregação das vendas com emissão de notas fiscais e das vendas sem emissão de documentos fiscais, foi possível apurar as receitas mensais da autuada, possibilitando o lançamento, levando-se em conta que a autuada era considerada a filial 38 da Rede Presidente, e que os valores controlados representam 10 % do valor real das operações de vendas, conforme metodologia de cálculo explicitada no relatório de atividade fiscal, às fls. 14.129 a 14.158.

A prova obtida foi sem dúvida elaborada pela própria autuada, por meio dos seus administradores de fato ou por seus empregados, e mantida nos computadores e pendrives apreendidos das empresas da Rede Presidente, de seus empregados ou de seus administradores de fato do grupo empresarial.

Desse modo, mantenho a infração relativa a omissão de receitas tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, dada a relação de causa e efeito.

4.2 DA MULTA QUALIFICADA

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim

ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

No que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Portanto, não se conhece do recurso em relação aos argumentos de confisco e de inconstitucionalidade de lei.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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 principal 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 nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

A decisão recorrida, assim justifica a exasperação da penalidade:

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada no percentual de 150%, pela sonegação em razão da suposta utilização de interpostas pessoas, componentes do quadro societário da autuada, de modo a encobrir os reais sócios, integrantes da família Tolardo, eximindo-os da responsabilidade pela infração

apurada. Tal interposição teria sido perpetrada mediante a utilização de documentos elaborados com falsidade ideológica, e com falsificação de assinaturas.

A autoridade administrativa constatou ainda que a autuada omitiu parte considerável de suas receitas de vendas, obtidas sem a devida emissão de notas fiscais, aos quais eram controladas em arquivos digitais mantidos em computadores de empresas da denominada Rede Presidente ou em pendrives dos seus administradores de fato ou de seus empregados e que foram apreendidos em operação conjunta da Polícia, Ministério Público e Receita Federal, em cumprimento a ordem expedida pela justiça federal do Paraná.

A autuada teria se eximido do pagamento da totalidade de seus tributos, tendo em vista que não declarou ter auferido receita no exercício de 2008, tendo sido apurada no lançamento a obtenção de receita com vendas de mercadorias no mesmo período no valor de R\$ 6.699.347,30.

Assim, restou caracterizada a ocorrência da hipótese de sonegação e fraude prevista nos incisos I e II, do art. 71, a art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Os impugnantes afirmam genericamente que não praticaram nenhum ato doloso ou mesmo culposos que desse azo a aplicação da penalidade, e que a fiscalização desincumbiu-se de demonstrar a existência de dolo ou culpa na prática de seus atos, uma vez que a autuação encontrou suporte apenas na interpretação subjetiva desses mesmos atos realizada pelos fiscais.

Entendo que assiste razão a autoridade administrativa, na medida que a conduta praticada pela impugnante se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 150 % está assim prevista no § 1º e inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96:

[...]

Os dispositivos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, utilizados como fundamento da qualificação da multa, estão a seguir transcritos:

[...]

Na busca e apreensão efetuada à rua Rui Barbosa, 1027, em Maringá/PR, foram encontradas pastas contendo recibos de entrega das DIRPF/2006, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 de diversos laranjas da Rede Presidente, todos dispostos em ordem alfabética. Entre estes recibos encontravam-se os de Juliana Colhante e Lourdes Chitaro Pardini, sócias de direito da autuada (MGA19.10.45, MGA19.10.46, MGA19.10.47, MGA19.10.10, MGA19-10.11 e MGA19-10.12).

Segundo consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), Lourdes Chitaro Pardini, é falecida desde outubro de 2007, dez meses após a constituição da autuada.

Rolcar foi uma das empresas citadas pelo fornecedor Cinpal, como sendo uma das empresas “pagadoras” das compras feitas pela Rede Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (Icp-Brasil). Nas buscas e apreensões efetuadas foram encontrados nos diversos locais documentos ligados à Rolcar, dentre outros:

Autenticado digitalmente em 18/08/2016 em 22/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 18/08/2016 por FERNANDO BRASIL

DE OLIVEIRA PINTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) Cópia Contrato Social da autuada (MGA08-5.52 – fls 2.400 a 2.402);
- b) Relatório de cheques recebido de clientes, relação de duplicatas e cópias de cheques do cliente Scala Dracena Auto Peças, reunidos sob uma folha de rosto que faz referência à Rolcar/38 de Prudente/SP (MGA08.6.66 – fls 2.702 a 2.732);
- c) Contrato de prestação de serviços de cobrança entre o banco SICCOOB e Rolcar, de 19/09/2008 (MGA08-7.3 – fls 2.792 a 2.796);
- d) Cópia fax de declaração de faturamento da Rolcar (MGA18-15.17 – fls 4.661);
- e) Cópia e original de contas telefônicas de empresas da Rede Presidente, dentre as quais a autuada (MGA17-33.4);
- f) Recibo de entrega da RAIS, ano base 2010, de várias empresas do esquema, dentre elas a Rolcar (MGA18-150 – fls 4.667 a 4.731);
- g) Envelopes plásticos com GPS/2010 de diversas empresas do esquema, dentre elas a Rolcar (MGA18-152.1);
- h) Certidão simplificada da Junta Comercial do Estado de São Paulo da empresa Rolcar (MGA19-19.166 – fls 8.213 a 8.214);
- i) Contrato de locação, para o período de 01/01/2010 a 31/12/2012, de um galpão situado à Avenida Luiz Cezário, 614 – Jardim Cambuí – Presidente Prudente-SP, tendo como locador Rogério Márcio Tolardo e como locatária a Rolcar, por R\$ 2.000,00 mensais (MA19-19.181 – fls 8.229 a 8.223);
- j) Despesas mês de agosto de 2012, da “Loja 38” - Rolcar Auto Peças, na cidade de Presidente Prudente (MGA19-17.5);
- k) O carimbo da Rolcar encontrava-se também junto aos diversos carimbos de empresas da rede presidente encontrados em uma caixa no escritório da rua das Camélias, 690, em Maringá/PR (MGA18-103 – fls 4.427 a 4.431);
- l) No arquivo “empresa ativas”, localizado na rua Rui Barbosa, 1027, em Maringá/PR, encontrava-se também a pasta da Rolcar, com cópia da contrato social (MGA19-16.11 – fls 7.230 a 7.232).

Destaque-se também a presença da Rolcar no documento controle das filiais (MGA19- 19.214 – fls 8.321 a 8.355), encontrado na rua Rui Barbosa, 1027, em Maringá/PR, que identifica as diversas empresas (filiais) da Rede Presidente. A Rolcar aparece identificada como Filial 38 – Presidente Prudente, tendo como gerente Fátima, conforme a imagem a seguir.

Filial 38 – Presidente Prudente
Rolcar Auto Peças de Presidente Prudente Ltda.
 AV:Luiz Cezário N°614
 Jardim Cambuí –presidente Prudente SP
 Cep: 19061-145
 CNPJ: 08.760.223/0001-69
 IE: 562290897110
 Telefone: (18)2101-0600
 E-mail: roucar.auto@terra.com.br
 Gerente: Fatima

FILIAL -
KRK COM DE AUTO PÇS
 AV. Antonio Canhetti, 411
 Jardim Cambui
 CEP: 19061-545
 CNPJ:14.661.523/0001-93
 IE: 562.196.288.116
 Telefone:

Assim, resta evidente a utilização de interpostas pessoas no quadro societário da autuada e de seu vínculo à Rede Presidente, sendo considerada por seus administradores de fato como mais uma das filiais do mesmo grupo empresarial.

Além disso, a autuada apresentou declaração informando não ter auferido receitas de sua atividade, deixando de contabilizar a totalidade das receitas às quais foram auferidas sem a devida emissão de notas fiscais de venda, mantendo controle dessas operações não contabilizadas; além disso, utilizou-se de pessoas interpostas em seu quadro societário, mediante a utilização de documentos elaborados com falsidade ideológica e falsificação de assinaturas. Tais fatos demonstram a prática de sonegação e fraude conforme as definições dos incisos I e II, do art. 71, e art. 72 da Lei nº 4502/64.

Nos recursos apresentados, nenhum elemento novo foi trazido aos autos.

Cumpra esclarecer que a multa aplicada foi a qualificada, de 150%, baseada em conduta supostamente dolosa por parte da autuada (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96), e não a multa aumenta em 50% a que se referente ao inciso I do § 2º do art. 44 do mesmo diploma legal. Logo, não se faz sequer necessário analisar os argumentos relativos ao pretendido atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal.

Retornando ao cerne da qualificação da multa, embora considere que o fato de uma pessoa jurídica estar em nome de interpostas pessoas não possui correlação com os fatos geradores¹, mas sim com a cobrança do crédito tributário, no caso concreto há razão autônoma, que, por si só, justifica a exasperação da penalidade: conforme se observa, a autuada omitiu 100% de suas receitas em todo o ano-calendário de 2008.

¹ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

[...] No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.

E não é só isso. A autuada é uma das empresas de um grande grupo cujas receitas omitidas, no mesmo período e utilizando-se do mesmo *modus operandi*, foram da ordem de R\$ 280 milhões!!!

A autoridade fiscal autuante ainda indica que as compras do grupo foram compatíveis com as vendas efetuadas, e essas, por sua vez, são muito próximas à movimentação financeira realizada por todas as empresas do grupo. Destaco excertos do relatório fiscal:

823. Temos então o faturamento da REDE PRESIDENTE no ano de 2008, separado por empresa. Note que este faturamento no ano de 2008 (R\$ 329.353.548,10) está perfeitamente condizente com as compras feitas pelas empresas do esquema no mesmo ano, ou mesmo com a movimentação financeira:

ANO CALENDÁRIO	2008
Valor da Receita Declarada pelas Empresas (DIPJ)	58.393.020,29
Valor da Receita Efetiva conforme arquivos SPL	329.353.548,10
Valor das Entradas em conta corrente (Dimof)	311.314.218,06

E há mais detalhes dignos de maior destaque:

838. 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):

839. Inicialmente DANIEL tece comentários acerca de cuidados que devem ser tomados para que não se misturem as constas bancárias que recebem recursos de vendas com nota fiscal (TAB1) com contas que movimentam recursos de operações sem nota fiscal (TAB2).

De: XXXX DANIEL JR CENTRAL DE COBRANÇAS

Assunto: Re: ADEUS MARCELO

Para: marcelordo2000@yahoo.com.br

Data: Segunda-feira, 7 de Julho de 2008, 23:15

ADEUS TUDO BEM... ENTÃO, MAS TEM Q TER CUIDADO PARA NÃO VINCULAR AS CONTAS TAB2 COM AS TAB 1 SE VINCULAR PODE TRAZER PROBLEMAS..... ESTIVE NOTANDO QUE NA RETIFICA TEVE TRANSFERENCIA DA IMOLA , UMA CONTA TAB2 . A RD E A APE EU CONSIDERO COMO OS [[XODOS]] DO GRUPOTRABALHO 99.99 %%% CERTO COM ESTAS DUAS PARA NÃO TER ERRO . ESTOU PEDINDO SUAS COORDENADAS , PQ TAMBEM TEM A PARTE DA CONTABILIDADE ONDE TODO MES EU PASSO RELATORIOS . ESTES RELATORIOS SO MOSTRA OS TAB 1 E SE COMPARAR COM OS EXTRATOS DA UMA DIFERENÇA IMENSA. FICO PREOCUPADO POR CAUSA DISSO . FICA NAS PAZ DE DEUS !! AT DANIEL

840. Na resposta ROBSON informa que uma empresa (APE) já foi multada, porque “o estoque está absurdo ... colocaram nf para tampar buraco”.

From: "robson marcelo"

To: "XXXX DANIEL JR CENTRAL DE COBRANÇAS"

Sent: Tuesday, July 08, 2008 4:49 PM Subject: Re: ADEUS MARCELO

Adeus Daniel levamos uma multa da APE em Recife de 1.200.000,00 e nosso estoque está absurdo no valor de 9.000.000,00 colocaram nf para tampar buraco e já esta ferado. Então podemos ver que as empresas já estão tudo enrolado, por isso de empresas novas e pessoas que respondem pela empresa, porque o futuro proximo, não conseguiremos trabalhar com as empresas com rolo. Fique nas Paz de Deus Marcelo

Com base em tais elementos, entendo que, corretamente, concluiu a autoridade fiscal autuante que houve a ocorrência de sonegação e fraude:

852. 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).

De fato, conforme já explanado o contribuinte omitiu à tributação 100% das receitas auferidas no ano-calendário de 2008. Comprovou-se à exaustão, os valores efetivos de receita vendas auferida pelo contribuinte. Logrou também a autoridade fiscal demonstrar que houve, inclusive, a utilização de sistema informatizado com o intuito específico de burlar o Fisco, caracterizando, sem dúvida, o conceito de fraude estampado no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Relativamente à omissão de receitas, nos moldes pratica, sem dúvida caracteriza a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação). Esse "*animus*", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se tratam de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todos os meses dos ano-calendário de 2008, e em relação 100% das operações realizadas no mesmo período.

Os valores envolvidos em tais infrações ultrapassam o montante R\$ 6 milhões de receitas não oferecidas ao crivo da tributação e em inúmeras operações realizadas pelo autuado. Em tais circunstâncias, não há como se presumir não haver dolo. A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

Logo, presentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação e fraude (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64), voto por manter a penalidade qualificada de 150%.

4.3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Início a análise do tema, transcrevendo excerto da decisão recorrida a respeito do tema em especial pela riqueza de análise dos fatos controvertidos:

Alegam os impugnantes a ilegitimidade, ante a suposta 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.

Alegam, ainda, a ausência de responsabilidade, 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 seria exclusiva da pessoa jurídica.

Diferentemente do alegado pelos impugnantes, há um conjunto probatório robusto no sentido de atribuir a propriedade e a administração do empreendimento a todos os sujeitos passivos solidários, em especial a Róbson Marcelo Tolardo, principal responsável pela administração do grupo empresarial formado pelas empresas da Rede Presidente, o que se comprova por meio de interceptações telefônicas, de e-mails, arquivos e documentos apreendidos.

Há toda evidência de que a autuada faz parte do mesmo grupo empresarial denominado Rede Presidente, tanto é assim que diversos documentos relativos a autuada foram encontrados nos escritórios mantidos em Maringá, ao passo que a fiscalizada tem sede em Presidente Prudente, denotando que a administração dos negócios da sociedade era efetuada remotamente naquela cidade por membros da família Tolardo, e por seus empregados diretos.

A administração do grupo empresarial e conhecimento de suas ações, por parte de Robson Marcelo Tolardo pode ser ilustrada pela resposta dada a seu funcionário Daniel de Oliveira Júnior em e-mail do dia 08/2/2010, constante de fls 13.579 a 13.582, mencionado no relatório fiscal à fl. 14.115, a seguir transcrito:

“Adeus Daniel Preciso verificar mas acho que é complicado vender tab 01 porque não tem muita entrada e custa para nós os impostos que nós ganharíamos na inadiplicência e perderia pagando mais imposto, então o certo é cortar os limites de quem não está pagando e tentar falar com o cliente que não está pagando que vamos ter que emitir a nota fiscal do pedido que ele comprou e não pagou e dar mais prazos para ele pagar e depois se eles não pagar executar eles.”

Para não restar dúvidas, quanto à propriedade da sujeição passiva solidária de Robson Marcelo Tolardo transcreve-se a pergunta de Daniel de Oliveira Júnior, contida no e-mail encontrado no computador de Daniel de Oliveira Junior (MGA08.23 – fl. 9.650):
Diretório: DANIEL\daniel2\atualizacoes\mailnet\CENTRAL03EMAILS. Arquivo: 98
MARCELO TOLARDO.dbx:

“Marcelo adeus ?

Algumas regioes como Pernambuco, Maranhao e até Distrito Federal em determinados ramos são classificadas como regiões de maior indice de PRINAD (Probabilidade de Inadimplência) .

Maranhao esta com uma inadimplencia alta porem sao clientes da própria capital. Ja pedi para a supervisora Rose e seu gerente reanalisar os clientes .

Brasilia é um caso sério, lá se nao mudarmos para vendas 100% T1 agente sempre vai ficar como ultima opção para receber dividas. Como agente vende tabela especial eles alem de aproveitar este beneficio, eles acabam agindo de má fé quando estao com dificuldades financeira. Vai fazer uns 5 anos que esta filial so fica em ultimo lugar na inadimplencia.

Vc pretende continuar com esta loja aberta? Se sim , tem como agente mudar o perfil de vendas para 100% T1 na opção duplicatas?

Resp.:

Recife esta com uma inadimplencia alta e o maior motivo foi a venda especial para fora de Recife . tem determinadas cidades que o ideal seria vender somente t1 !! a cidade de Carpina/PE deu inadimplencia de acima de 10% , a cidade de Igarassu/PE deu inadimplencia acima de 11% , outras cidades deu acima de 1% no maximo 2% . os pernambucanos e paraibanos tambem aproveitam muito a situação das vendas tabela especial, sempre deixam nós como ultima opção de acertos de dividas!!

Estas cidades posso bloquear para vender somente Tabela 01 com duplicatas ?

Resp.:

*Paz de Deus
Daniel Jr ®”*

Samuel Tolardo Junior teve pendrives apreendidos, CTB29, item 5 – fls 933 e 934, que continham arquivos excel, com os balanços das empresas da Rede Presidente, inclusive a autuada, e com o controle de “saldos”, referente aos pagamentos de pró-labore aos sócios de fato da autuada.

Rogério Márcio Tolardo é proprietário de um Galpão, sede da autuada.

Dentre as provas coletadas ainda se destaca o fato de despesas pessoais de valores expressivos de todos os coobrigados eram pagas com receitas das empresas da Rede Presidente, como se fosse uma espécie de pró-labore mensal, uma vez que nenhum deles era formalmente sócio das empresas do grupo.

Isto caracteriza, em face de confusão patrimonial, o interesse comum de todos os responsabilizados na situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, uma vez que parcela considerável do lucro obtido pela autuada, e não submetido à tributação eram utilizados para pagamento de despesas pessoais dos impugnantes.

Também chama a atenção que todos os responsabilizados tinham a exata noção da ilicitude perpetrada, como a utilização de interpostas pessoas e a não contabilização

de receitas de vendas, demonstrando o dolo deste quanto à sonegação fiscal. É o que depreende dos conteúdos das escutas telefônicas e e-mails interceptados com autorização judicial.

Assim, mantenho a atribuição da corresponsabilidade de todos os obrigados, tal qual efetuado pela fiscalização.

No caso concreto, entendo que a imputação de responsabilidade atribuída pela autoridade fiscal está em consonância tanto com o disposto no art. 124, I, do CTN quanto com a regra prevista no art. 135, III, do Estatuto Tributário.

Passo a analisar a imputação de responsabilidade tributária partindo-se do pressuposto de que a multa qualificada cominada foi mantida por este colegiado.

Trata-se de analisar se a aplicação de multa qualificada é suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

As alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.²

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.³

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim

² LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

*precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*⁴

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁵

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevindo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.⁶

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*⁷

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária⁸, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.⁹

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁸ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

⁹ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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.

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹⁰

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹¹

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹²

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹³

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.¹⁴

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Passo à análise do caso concreto.

As provas coligidas e sintetizadas no voto condutor do aresto recorrido alhures reproduzido demonstram claramente que todos os Recorrentes participavam, de algum modo, na administração da autuada, percebendo, inclusive pró-labore mensal. A prova mais evidente diz respeito a pen drives apreendidos (cujos conteúdo de interesse, arquivo CTB29, item 5 às fls. 933 e 934) que continham planilhas (arquivos em formato excel) com os balanços das empresas da Rede Presidente, inclusive a autuada - e com o controle de “saldos” - referente aos pagamentos de pró-labore aos sócios de fato da autuada, ora Recorrentes.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do*

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que **o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.***¹⁵ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ¹⁶ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- *PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009*

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

- *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)*

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

¹⁶ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

a) *Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.*

b) *Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).*

c) *Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.*

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.
[grifos nossos]

E a jurisprudência também caminha nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

*4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).***

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o intuito doloso (fraude e sonegação), razão mais do que suficiente para manutenção da multa qualificada, e por todo o exposto, a manutenção da coobrigação imputada aos Recorrentes com base no art. 135, III, do CTN.

Ainda que discordem de tal conclusão, há de se levar em consideração, no presente caso, que a autuada estava, sem sombra de dúvidas e conforme já analisado, em nome de interpostas pessoas (“laranjas”), havendo comprovada confusão patrimonial entre as empresas do grupo e seus reais proprietários, ora Recorrentes.

Em casos idênticos este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, **mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN**, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica (Acórdão 1402-002.210, sessão de 08 de junho de 2016).

A respeito do art. 124, I, do CTN, destaco o entendimento comumente adotado pelo 1. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

[...] Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.¹⁷

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.¹⁸

Entendo que uma vez comprovado que os proprietários de fato da autuada não constavam em seu quadro societário, aliado à confusão patrimonial entre esses e a pessoa jurídica autuada, implica reconhecer o interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN.

No presente caso, portanto, quer com base no art. 135, III, ou ainda no art. 124, I, ambos do CTN, justifica-se a inclusão dos Recorrentes no polo passivo da relação tributária.

Assim sendo, voto por manter a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

4.4 TAXA SELIC

No que tange ao questionamento da aplicação da taxa Selic, a matéria encontra-se absolutamente pacificada no âmbito do CARF, tendo sido alvo, inclusive de súmula, cujo enunciado número 4 recebeu a seguinte redação:

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.

Conforme determina o *caput* do art. 72 do Regimento Interno do CARF, os enunciados da súmula CARF são de observância obrigatória por parte de seus membros.

Desse modo, correta a aplicação da taxa Selic sobre os tributos apurados.

¹⁷ BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

4.5 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegaram os Recorrentes que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o

pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

***Súmula CARF nº 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.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpra esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Assim sendo, voto por manter tal exigência.

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso nas questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, e, na parte conhecida: I) rejeitar i) as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância; (ii) o pedido de produção de provas, iii) a decadência; e: II) no mérito, negar provimento aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator