



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.722375/2014-23
ACÓRDÃO	1201-007.310 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROLCAR AUTO PECAS DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA – ME E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

INTIMAÇÃO PARA CIÊNCIA DE DECISÕES E TERMOS EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

A intimação por edital requer apenas que a Administração Tributária tente, primeiramente, realizar a ciência quer pessoal, quer postal, quer eletrônica, não sendo necessário que sejam esgotadas todas essas formas.

Ainda que haja petição nos autos para que a ciência seja realizada na pessoa dos prepostos ou representantes legais, no âmbito do processo administrativo a legislação é clara no sentido que a intimação por via postal será feita no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo perante a Administração Tributária, assim se entendendo aquele pelo qual ele se cadastra.

TDPF. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIO. NULIDADE. AUSÊNCIA.

O TDPF é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Seus eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência ou não prorrogação não são causas de nulidade do auto de infração.

MATÉRIA COM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com a revogação dos §§ 1. e 2. do art. 62-A do CARF inexistente fundamento para que esse Conselho determine o sobrestamento de feitos cuja matéria esteja com repercussão geral no STF.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. MANDADO JUDICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

A apreciação de arguições de ilegalidade ou violação de princípios atinentes ao mandado judicial extrapola a esfera de competência do juízo administrativo, ante a supremacia das decisões judiciais sobre as decisões proferidas em processo administrativo.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

PAF. PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal, as provas das alegações de defesa devem ser apresentadas, ordinariamente, na impugnação, salvo se ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, se relativas a fato ou a direito superveniente ou se destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Além destas hipóteses, admite-se a apresentação da prova na fase recursal, mas apenas quando estas forem conclusivas na demonstração do fato alegado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao domicílio profissional do procurador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. REGRA GERAL APLICÁVEL.

Um dos efeitos produzidos pela apresentação do Recurso Voluntário tempestivo, independente de qual legitimado questionou, em se tratando da matéria tributária sob julgo, salvo o vínculo de responsabilidade tributária devido à natureza personalíssima, é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

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

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 11.

As peças recursais tempestivas suspendem a exigibilidade do crédito tributário e impede o início do prazo prescricional para a sua cobrança. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº 11).

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO - CTN, ART. 150, § 4º. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - CTN, ART. 173, I.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo

decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A utilização de sistema digital de controle de vendas realizadas sem a emissão de notas fiscais, e mantidos a margem da escrituração contábil e fiscal, além dos atos que materializam a infração, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mormente quando inseridos em contexto que caracteriza fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

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, resultando na imputação de responsabilidade tributária aos titulares de fato da pessoa jurídica.

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, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

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 SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A Súmula Carf nº 108 definiu pela legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS/Pasep, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários apenas para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício de 150% para 100%, nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator e Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral) e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recursos Voluntários, às fls. 31.009/31.067, 31.070/31.129, 31.132/31.191 e 31.194/31.251, apresentados em face do acórdão nº 12-81.381, exarado pela 5ª Turma da DRJ/RJO, em 12/05/2016, às fls. 30.959/30.977, que julgou improcedente as Impugnações protocoladas pelos responsáveis tributários, às fls. 30.754/30.805, 30.700/30.751, 30.809/30.860 e 30.865/30.916, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – Maringá-PR, às fls. 29.882/30.007, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 3.849.895,89, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Arbitrado, referente aos anos-calendário de 2009 a 2012. Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária dos diretores da fiscalizada à época dos fatos os Senhores: ROBSON MARCELO TOLARDO, CPF 623.843.849-53, ÍRIS DA SILVA TOLARDO, CPF 958.804.969-53, ROGÉRIO

MARCIO TOLARDO, CPF 723.045.539-15, SAMUEL TOLARDO JUNIOR, CPF 121.023.838-14, e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, CPF 828.784.559-91, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 497.959,35
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2014)	R\$ 185.250,10
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 746.939,07
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.430.148,52
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 262.187,98
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2014)	R\$ 97.563,94
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 393.282,06
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 753.033,98
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 102.731,20
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2014)	R\$ 39.983,92
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 154.096,91
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 296.812,03
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS	R\$ 474.144,02
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2014)	R\$ 184.541,15
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 711.216,19
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.369.901,36

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

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 29.890 a 29.893 e do termo de verificação fiscal de fls. 30.010 a 30.451, os lançamentos se

devem a apuração da omissão de receitas da atividade referentes à revenda de mercadorias com e sem emissão de documento fiscal, 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 nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011, e de janeiro a setembro de 2012 foram, respectivamente, de R\$ 7.050.600,86, R\$ 6.338.242,31, R\$ 7.469.035,93 e R\$ 3.418.786,37, 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 30/12/2014, conforme Edital de fl. 30.682, a interessada não apresentou impugnação.

Cientificado da autuação e do termo de sujeição passiva em 30/12/2014, conforme Edital de fls. 30.693, Robson Marcelo Tolardo também não apresentou impugnação.

Cientificados da autuação e dos termos de sujeição passiva em 09/12/2014, conforme AR de fls. 30.695, 30.685, 30.683 e 30.697, Rogério Marcio Tolardo, Jeane Cristine Tolardo Dalle Ore, Íris da Silva Tolardo e Samuel Tolardo Júnior apresentaram em 07/01/2015 as impugnações de fls. 30.754 a 30.805, 30.700 a 30.751, 30.809 a 30.860 e 30.865 a 30.916, 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.

É o relatório.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 29.882/30.007, o Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451, e as Impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários, às fls. 30.754/30.805, 30.700/30.751, 30.809/30.860 e 30.865/30.916, a 5ª Turma da DRJ/RJO exarou o Acórdão nº 12-81.381, em 12/05/2016, às fls. 30.959/30.977, que, por unanimidade de votos, declarou REVÉIS a ROLCAR AUTO PECAS DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA – ME e o responsável tributário ROBSON MARCELO TOLARDO, CPF 623.843.849-53, ante a ausência de impugnação; e julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, juntamente com a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora. Ademais, manteve as imputações de responsabilidade tributária dos senhores: ROBSON MARCELO TOLARDO, ÍRIS DA SILVA TOLARDO, ROGÉRIO MARCIO TOLARDO, SAMUEL TOLARDO JUNIOR e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, em relação ao crédito tributário constituído. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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

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

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

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

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos Recursos Voluntários

A ciência da sobredita decisão alusiva à ROLCAR e aos responsáveis tributários: ÍRIS DA SILVA TOLARDO, ROBSON MARCELO TOLARDO e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, por meio postal, restaram infrutíferas, posto que os respectivos Avisos de Recebimento – AR foram devolvidos. Diante desta constatação, a Delegacia de origem efetivou a sinalada ciência por Edital Eletrônico, em 04/10/2016, respectivamente, às fls. 31.004, 31.007, 31.005 e 31.006. Já os responsáveis tributários: ROGÉRIO MARCIO TOLARDO e SAMUEL TOLARDO JUNIOR, foram cientificados, em 19/08/2016, consoante AR, respectivamente, às fls. 31.002 e 31.003.

Registro que tanto a ROLCAR como o Sr. ROBSON, similar ao pontuado na fase impugnatória, **NÃO apresentaram Recurso Voluntário.**

Dos Recursos Voluntários Impetrados Pelos Responsáveis Tributários Srs: ÍRIS DA SILVA TOLARDO, JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, ROGÉRIO MARCIO TOLARDO e SAMUEL TOLARDO JUNIOR.

Irresignados os responsáveis tributários, apresentaram, em 19/09/2016 – ÍRIS, JEANE e SAMUEL – e 20/09/2016 - ROGÉRIO, em peças separadas, os respectivos Recursos Voluntários, respectivamente, às fls. 31.009/31.067, 31.070/31.129, 31.132/31.191 e 31.194/31.251. Considerando que os conteúdos são semelhantes, em favor de evitar a repetição, resumiremos, de forma conjunta, os pontos guerreados. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, apresentaram as seguintes argumentações:

a) Das Preliminares:

- i. **De Nulidade:** Da ilegitimidade do auditor fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da ROLCAR e imputar responsabilidade objetiva e solidária aos recorrentes, e da incompetência da autoridade julgadora;
- ii. **De Nulidade:** Da falta de fundamentação e motivação dos autos de infração, do termo de sujeição passiva solidária e da decisão recorrida, desrespeitando as garantias do contraditório e ampla defesa;
- iii. **De Nulidade** – Da decisão de primeiro grau por ausência de análise de todas as matérias invocadas em defesa via impugnação administrativa;
- iv. **De Nulidade:** Da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal;
- v. **De Nulidade:** Da ausência de intimação pessoal e nulidade da realizada por via

postal;

- vi. **De Nulidade:** Da ilicitude das provas por incompetência da Autoridade Judicial;
- vii. **De Nulidade:** Da responsabilização tributária fundada em prova emprestada;
- viii. **De Ilegitimidade Passiva dos Recorrentes.**

b) Do Mérito:

i. Da Prejudicial ao Mérito:

- Da necessidade de suspensão do procedimento administrativo fiscal; e
- De prescrição e decadência.

ii. Da Ausência de Responsabilidade da Recorrente: Impossibilidade de Imputação da Responsabilidade a Terceiro;

iii. Da Ausência de Responsabilidade da Recorrente: Inexistência de Prova de Benefício pela Recorrente;

iv. Da Multa de Ofício Imputada:

- Da ausência de requisitos para aplicação;
- Da exclusão ou redução; e
- Da natureza confiscatória.

v. Da Inaplicabilidade da Taxa Selic para Correção de Créditos Tributários

c) Dos Pedidos:

- i. De produção de prova pericial;
- ii. De produção de prova suplementar;
- iii. De sustentação oral; e
- iv. Da intimação para o advogado.

Em 01/11/2024, a responsável tributária ÍRIS DA SILVA TOLARDO atravessou Requerimento, às fls. 31.258/31.262, pleiteando, em apertada síntese, que:

- a) Seja reconhecida e declarada a **prescrição dos créditos tributários em relação à ROLCAR e ao Responsável Tributário Robson Marcelo Tolardo;**
- b) Seja reconhecida e declarada a ocorrência de **Prescrição Intercorrente;** e
- c) **No que tange a multa de ofício qualificada imputada, requereu a sua redução/limitação ao percentual de 100% (cem por cento),** nos termos da Lei nº 14.689/2023 e nas orientações estabelecidas no Parecer SEI nº 3.950/2023/MF, da CAT/PGFN.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

Apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, os responsáveis tributários: ÍRIS DA SILVA TOLARDO, JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, ROGÉRIO MARCIO TOLARDO e SAMUEL TOLARDO JUNIOR. Nessa quadra, entendo que foram tempestivos e atenderam aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço, exceto quanto às questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, conforme se abordará oportunamente.

Todavia, compulsando os autos, constata-se que não constam as peças recursais protocoladas pela ROLCAR e pelo responsável solidário o Sr. ROBSON MARCELO TOLARDO, os quais registro já haviam sido considerados revéis pela decisão guerreada, por não terem apresentado impugnações. Nessa toada, tanto o Contribuinte no que concerne ao crédito tributário constituído de ofício, como o Sr. ROBSON, no que toca aos valores lançados de ofício e o vínculo de responsabilidade imposto, por não terem recorrido, restou caracterizada a preclusão temporal.

Entretanto, sou da linha de pensamento que defende a unicidade do processo administrativo fiscal, abarcando o Sujeito Passivo Principal e os responsáveis tributários arrolados, assim independente da instância recursal e de qual legitimado questionou, em se tratando da matéria tributária sob julgo, salvo o vínculo de responsabilidade tributária devido à natureza personalíssima, uma vez arguida deve ser apreciada por essa Egrégia Turma, posto que não alcançada pelo instituto da preclusão.

Inclusive, a sobredita ilação encontra guarida na Súmula Carf nº 71: *Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.*

Nesse racional, em virtude dos demais responsáveis tributários terem recorrido combatendo os valores lançados de ofício, até porque há determinação expressa no art. 5º, caput

e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018¹, a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a ROLCAR e todos responsabilizados, uma vez que as renúncias apontadas não implicam em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

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

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN², devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN³.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005⁴. Veja-se também a

¹ Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

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

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

³ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁴ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

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

3 DAS PRELIMINARES

3.1 DA NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

3.1.1 DA INTRODUÇÃO

Os Responsáveis Tributários alegam que os atos administrativos questionados – Autos de Infração, Termos de Sujeição Passiva Solidária e o Acórdão combatido – estão eivados de nulidade alicerçados em diversos argumentos, os quais estão assim resumidos e consolidados:

- a) Da ilegitimidade do Auditor Fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica da Rolcar e imputar responsabilidade objetiva e solidária aos Recorrentes, e da incompetência da Autoridade Julgadora;
- b) Da falta de fundamentação e motivação dos Atos Administrativos recorridos, desrespeitando as garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa;
- c) Da decisão de primeira instância por ausência de análise de todas as matérias invocadas em defesa via impugnação administrativa;
- d) Da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal;
- e) Da ausência de intimação pessoal e nulidade da realizada por via postal;
- f) Da ilicitude das provas por incompetência da Autoridade Judicial; e

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

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

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

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

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

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

g) Da Responsabilização Tributária fundada em prova emprestada.

Todavia, antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁵, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁷, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁸, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁶ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁷ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁸ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pelos Responsáveis Tributários.

3.1.2 DAS ANÁLISES DOS PLEITOS DE NULIDADE

Os Responsáveis tributários alegaram que os Atos Administrativos atacados devem ser declarados nulos, tendo em vista que a **Autoridade Autuante extrapolou os limites de sua competência funcional**, previstas na Lei 10.593/2002, ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atribuir responsabilidade objetiva e solidária à parte Recorrente, bem como em virtude do **juízo ter sido proferido por Autoridade Incompetente**, dado que deveria ter sido realizado por Delegado da Receita Federal, nos termos do art. 25, alínea “a”, do PAF, portanto nulo segundo o art. 59, I, do mesmo normativo.

Entendo que esses pleitos das Defesas não merecem prosperar pelos seguintes motivos.

A princípio, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, sinalados na introdução, não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a **nulidade em razão da incompetência da Autoridade Autuante**, a uma, porque, na espécie, não se cogitou a desconsideração da personalidade jurídica da atuada, tampouco se atribuiu responsabilidade objetiva aos Recorrentes.

A duas, em virtude de o lançamento de ofício ter sido concretizado por Autoridade competente uma vez que a legislação em vigor conferiu ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competência privativa para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições, de acordo com o preceituado no art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007⁹.

A três, conforme muito bem destacado pela decisão guerreada, a competência para atribuição da responsabilidade solidária, nos casos de apuração de dolo, fraude ou simulação, tal qual na espécie, decorre de previsão expressa contida no inciso VII, do art. 149, do Código Tributário Nacional – CTN¹⁰. Nesse diapasão, embora a apreciação das responsabilidades tributárias em questão será efetivada no momento oportuno, as atribuições encontram-se legitimadas pelo entendimento da Fiscalização de que as condutas praticadas pelos Recorrentes se

⁹ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

¹⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, **ou terceiro em benefício daquele**, agiu com dolo, fraude ou simulação; (g.n.)

subsumiram ao disposto nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, sustentado em farto conjunto probatório, e, repito, foram imputadas por quem detém a competência legal de concretizar o lançamento de ofício e atribuir a corresponsabilidade tributária, na forma da lei.

Na mesma linha de pensamento, totalmente incabível **decretar nulidade da decisão recorrida por incompetência dos julgadores que compõem a 5ª Turma da DRJ/RJO**, eis que a legislação em vigor conferiu às turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ competência para apreciar, por decisão colegiada, em primeira instância, as impugnações apresentadas pelo Sujeito Passivo e Responsáveis Tributários em desfavor de determinação e exigência de créditos tributários e de penalidades, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007¹¹, c/c art. 233, inciso I, da Portaria nº 203/2012¹² (Aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB), e Portaria MF nº 341/2011, ambos vigentes à época em que foi exarada.

Prosseguindo, sustentam os Recorrentes que **carecem da necessária motivação e fundamentação, desrespeitando os princípios da ampla defesa e do contraditório: os Autos de Infração, os Termos de Sujeição Passiva Solidária e a Decisão Atacada**. Mais uma vez desacertam as Defesas. A saber.

Inicialmente peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a Supreme Court - apontam como direitos imanescentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.

2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a pari passu o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o

¹¹ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

b) **elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal**, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Alínea com redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007) **(g.n.)**

¹² Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)

Desse modo, impende ressaltar que é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste na decisão atacada **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) a decisão torna-se nula vez que impede o conhecimento da imputação e, conseqüentemente, a capacidade de refutá-la, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de motivação e fundamentação do lançamento e da imputação de responsabilidade tributária**, posto que os elementos de prova se encontram todos nos autos, que foram devidamente cientificados ao contribuinte, inclusive o Relatório de Atividade Fiscal contendo 441 laudas, às fls. 30.010/30.451.

Quer dizer, contrariamente ao que pensa a Defesa, tanto a autuação, como a corresponsabilidade dos membros da família TOLARDO, estão devidamente motivadas e fundamentadas, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

No que toca à acusação de que o acórdão recorrido foi singular e simplista, visto que não teria analisado, ou sequer lido, diversas questões invocadas trazidas em impugnação que provam a inexigibilidade do crédito tributário. Ademais, de não passar de um resumo do relatório fiscal, em razão de ter sido baseado em provas indiciárias, contidas em inquérito policial, sobre o qual não existe julgamento de validade das provas coligidas, **entendo completamente insustentável**.

Ora, de forma muito densa, a decisão da 5ª Turma da DRJ/RJO deixou absolutamente claros os fundamentos de fato e de direito pelos quais julgou improcedente as Impugnações, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, bem como os encargos legais, inclusive a multa de ofício qualificada, e as responsabilidades tributárias imputadas.

Em outras palavras, o Aresto atacado fundamentou seu entendimento com base nos elementos de prova colacionados pela Fiscalização, embasando-se na legislação vigente, 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, qualquer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo dos fatos colacionados pela Autoridade Fiscal Autuante.

Dessarte, é inaceitável acatar a alegação de desrespeito ao contraditório e ampla defesa, primeiro em razão de, conforme expomos, inclusive trata-se de questão sumulada, só com o protocolo tempestivo da impugnação da exigência é que se instaura a fase litigiosa do procedimento. Portanto, não há que se falar em ampla defesa e contraditório até o momento da apresentação da impugnação – tanto para o Contribuinte como para os Responsáveis Tributários - exceto quando a lei expressamente assim determina (como no caso do art. 42, da Lei nº 9.430/96, por exemplo).

Segundo, em virtude de toda a possibilidade de defesa ter sido dada aos Recorrentes a partir da ciência do lançamento e dos Termos de Sujeição Passiva, 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.

Já 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 os lançamentos e as responsabilizações tributárias.

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. Contudo, isso não torna a decisão recorrida nula. Pelos mesmos argumentos, não procede a alegação de nulidade do lançamento e da Sujeição Passiva Solidária por cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório e por ausência de motivação e fundamentação.

Em suma, indubitavelmente os atos administrativos estão motivados de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica e os responsabilizados foram regularmente cientificados. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade pretendida. Ademais, conforme exaurido, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos possibilitando o julgamento dos recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No que diz respeito ao sobredito entendimento, nos acompanha a jurisprudência do CARF, consoante ementas abaixo transcritas:

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA A manifestação da DRJ acerca dos elementos probatórios juntados aos autos que permita a clara compreensão das razões de decidir, mesmo que singela, afasta a hipótese de cerceamento de defesa e a possibilidade de declaração de nulidade da decisão a quo. (Acórdão nº 1401 003.149. Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves)

NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por carência de fundamentação ou cerceamento de defesa quando, ainda que sucintamente, as decisões atacadas apresentem fundamentos de fato e de direito, tornando possível o exercício ao contraditório. (Acórdão nº 3401-006.532 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

ACÓRDÃO DRJ. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não constatada a existência de vício de motivação ou ausência de análise de fundamentos e elementos de prova utilizados pelo contribuinte em Manifestação de Inconformidade e capazes de infirmar o Despacho Decisório que não homologou declaração de compensação, incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa e nulidade da decisão de primeira instância. (Acórdão nº 3001-001.253 - Relator: Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche)

No que tange à alegação de que **o acórdão combatido ignorou a denúncia, presente na peça impugnatória, sobre a falta de disponibilização de elementos de prova indicados nos autos de infração**, indispensáveis ao exercício da ampla defesa por justamente dizerem respeito à imputação de responsabilidade tributária que lhes foi atribuída. Como também, **no que tange à falta de acesso a uma série de documentos apreendidos** referenciados na cópia do CD que receberam, os quais, uma vez requeridos na RFB, não foram fornecidos a tempo e no prazo da impugnação, demonstrando o menoscabo com o sagrado direito à ampla defesa e ao contraditório, peço vênia para discordar da Defesa, pois não procedem.

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 coaduna com o alegado cerceamento.

Resta assim evidente que a decisão recorrida se manifestou 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 do art. 36, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹³ (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). No mesmo sentido dispõe o art. 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015)¹⁴.

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

¹³Art. 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 art. 37 desta Lei.

¹⁴Art. 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.

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)

Em relação ao pleito de **nulidade concernente a suposta ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF**, pois alegam os Recorrentes que jamais foram intimados do início do procedimento fiscal, também é descabido.

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 co-responsabilidade 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.

Nessa toada, cumpre esclarecer que o vínculo de responsabilidade tributária ocorre quando uma pessoa, física ou jurídica, é legalmente designada como responsável pelo **pagamento de um tributo que originalmente seria devido por outra pessoa**. São ações que visam garantir a arrecadação tributária e evitar que o fisco seja prejudicado pela impossibilidade de cobrança direta do devedor original. A legislação tributária determina de maneira clara quem são os responsáveis em cada caso, visando à segurança jurídica e à efetividade na arrecadação dos tributos.

Também não podemos olvidar que a imputação de responsabilidade tributária deve ser formalizada no lançamento de ofício, do qual deve ser dada a ciência a todos sujeitos passivos autuados (art. 2º e 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018¹⁵).

Destarte, diferente do que sustentam as Defesas, até a conclusão do procedimento fiscalizatório, não há norma que condicione a imputação da responsabilidade tributária à intimação dos potenciais responsabilizados para cientificar do início do procedimento inquisitorial, apresentar quaisquer esclarecimentos no tocante aos tributos lançados, tampouco em favor de demonstrar a inexistência dos fatos que embasaram a atribuição.

Com base nessa cognição, só após a ciência da autuação e das multicitadas responsabilizações e conseqüente protocolo das impugnações, iniciou-se a fase contenciosa e, em prol de afastar a acusação fiscal, abriu-se oportunidade para o Fiscalizado e os responsáveis tributários demonstrarem a improcedência da autuação e responsabilização, conforme vislumbramos na presente contenda.

Ainda sobre o tema, impende registrar que a análise do arcabouço jurídico que fornece legitimidade ao lançamento tributário, em particular o art. 142, do CTN, e o art. 10, do PAF, permite verificar que o MPF (extinto pelo Decreto nº 8.303/2014 que criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF), não se encontra, conforme vimos, elencado dentre os requisitos de validade do auto de infração, constituindo-se em mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização pela RFB. Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Fazenda Nacional são executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – AFRFB.

Melhor dizendo, o art. 2º, do Decreto nº 8.303/2014, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos:

¹⁵ Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

Art. 4º Todos os sujeitos passivos autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo estabelecido no inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um deles apresente impugnação.

*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. (g.n.)*

Destarte, trata-se de ato administrativo de natureza discricionária de controle e planejamento da atividade fiscal e de informação ao contribuinte, sendo que eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência ou não renovação não geram nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal ou contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal.

Neste sentido é pacífico os precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a ver:

VENCIMENTO DO MPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

O CARF tem posicionamento consolidado no sentido de que o MPF é apenas procedimento gerencial da receita federal, sendo que mesmo sua inexistência não gera nulidade da infração. (Acórdão 2401-005.706 do CARF) (g.n.)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. ATO DE CONTROLE.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal manifesta-se como elemento de controle interno da administração tributária e não influi na validade do lançamento, que é pautado pelos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração. (Acórdão nº 3201-004.570 do CARF) (g.n.)

Ainda, segundo o art. 7º, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF)¹⁶, basta ato de ofício emitido por servidor competente e cientificado ao sujeito passivo para que o procedimento fiscal tenha início.

Ou seja, o MPF/TDPF 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.

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

Outro argumento das Defesas relaciona-se à **nulidade pela ausência de intimação pessoal**. Afirmam que a intimação pessoal precede à postal, ou seja, a regra é a pessoal. Além

¹⁶ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

disso, a 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, por via postal ou por meio eletrônico, sem preferência de ordem (art. 23, inciso I e II, e seu § 1º, do Decreto nº 70.235/72¹⁷). Isso significa que a lei não exige que a escolha do meio a ser utilizado para cientificar o contribuinte sobre determinada decisão observe uma ordem de preferência, muito pelo contrário, trata-se de opção a ser feita pela Administração Pública. Assim, nada impede que a intimação seja realizada por via postal, e não por meio eletrônico (caso tenha optado pelo domicílio eletrônico), ou o contrário, por exemplo.

Caso resulte improfícuo um dos meios de intimação previstos na lei, surge a possibilidade de que a intimação seja realizada por meio de edital, não se exigindo o esgotamento das modalidades de ciência nos termos da Súmula CARF nº 173¹⁸. Com efeito, a intimação será realizada por edital quando restar frustrada tentativa de intimação por via pessoal, postal ou eletrônica.

Em resumo, para intimação por edital não é necessário que todos os meios de intimação sejam colocados em prática, bastando que se utilize da via postal, por exemplo. É o que se verifica no presente caso.

Compulsando os autos, na espécie, restaram observados os preceitos legais sinalados, posto que os responsáveis tributários: ROGÉRIO MARCIO TOLARDO e SAMUEL TOLARDO JUNIOR, foram regularmente cientificados, em 19/08/2016, por via postal, consoante

¹⁷ Art. 23. Far-se-á a intimação:

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

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

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

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

¹⁸ **Súmula CARF nº 173**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A intimação por edital realizada a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, é válida quando houver demonstração de que foi improfícuo a intimação por qualquer um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico) ou quando, após a vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

AR, respectivamente, às fls. 31.002 e 31.003, entretanto, tal espécie de intimação se demonstrou infrutífera em relação a: ÍRIS DA SILVA TOLARDO e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, razão da concretização por meio de Edital.

Todavia, 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.

Cumprindo ainda destacar que é obrigação da contribuinte manter seus dados cadastrais junto à RFB atualizados, especialmente quando se trata de mudança de endereço. Nesse sentido, dispõe o art. 30, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), vigente à época dos fatos:

Art. 30. O contribuinte que transferir sua residência de um município para outro ou de um para outro ponto do mesmo município fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes dentro do prazo de trinta dias (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 195).

Parágrafo único. A comunicação será feita nas unidades da Secretaria da Receita Federal, podendo ser também efetuada quando da entrega da declaração de rendimentos das pessoas físicas.

Isto é, ao pretender a invalidação das intimações postais ou por edital, é como se os Recorrentes estivessem imputando à Administração Pública a responsabilidade por seu descumprimento da legislação tributária.

Pelo exposto, conclui-se que é válida a intimação de contribuinte postal, independente de realização pessoal, ou por edital, caso não se obtenha sucesso com a utilização de um dos meios de intimação previstos no art. 23, do Decreto nº 70.235/72.

Dando continuidade à apreciação das preliminares de nulidade, os Recorrentes apontam ainda possível **nulidade em razão da ilicitude das provas por incompetência da Autoridade Judicial, e em virtude de as responsabilizações tributárias embasarem-se em prova emprestada**, visto que o Fisco se valeu dos elementos informativos colhidos no inquérito policial.

Aduzem 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. Além disso, mesmo que fosse competente, os elementos de provas em que a Fiscalização se baseou decorreu da extrapolação dos limites do mandado de busca e apreensão, quer dizer, não havia autorização judicial específica; e não houve perícia, caracterizando-se violação ao devido processo legal.

A respeito dos temas, já enfrentados na decisão de primeira instância, entendo pertinentes suas considerações, razão pela qual as transcrevo:

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.

Nessa senda, não me parece que neste processo tenha havido utilização de provas ilícitas, pois entendo que todas as provas foram obtidas legalmente, inclusive sob o manto de ordem judicial.

Outrossim, extrapola a competência deste Tribunal Administrativo apreciar a legitimidade da autoridade judicial, tampouco a correção da execução do mandado de busca e apreensão ou necessidade de periciamento das provas obtidas, sob pena de violar a supremacia das decisões judiciais em relação às decisões proferidas em processo administrativo.

De outro giro, não se pode falar que a apreensão foi feita sem ordem judicial, pois tudo o que consta dos autos informa que havia um inquérito em andamento e que a Polícia Federal apreendeu os documentos com base em mandado judicial regularmente expedido, e depois a Fiscalização da Receita Federal teve acesso aos documentos e arquivos eletrônicos, também corroborado por autorização judicial (que teve o condão de ratificar a lisura do procedimento da Fiscalização quando teve acesso aos documentos apreendidos pela Polícia Federal).

Em suma, por todos os ângulos, a garantia da ampla defesa e do contraditório está em que à vista das provas e ilações que o Fisco embasou os lançamentos e atribuiu responsabilidades tributárias, os Recorrentes puderam infirmá-las e inclusive apresentar novos elementos quando da apresentação das peças recursais. Assim, não vislumbro arbitrariedade ou cerceamento de direito de defesa nos lançamentos, nas responsabilizações tributárias ou na decisão recorrida.

No que toca à constatação de que às provas foram emprestadas, importa registrar 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.

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento das preliminares nulidade dos atos administrativos atacados.**

3.2 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE

Os Recorrentes apontam a preliminar de ilegitimidade passiva. Em prol de subsidiar seu pleito, suscitam vários argumentos no sentido de demonstrar que os fundamentos utilizados pela Fiscalização não fariam prova da responsabilização tributária imputada.

Ora, residem em alegações que dizem respeito ao mérito da lide, o qual será apreciado em momento oportuno, não sendo, portanto, tratada em sede preliminar.

Nessa senda, **deixo-o de apreciar em sede preambular.**

3.3 DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA SUPLEMENTAR

No que tange ao protesto dos Recorrentes pela juntada posterior de quaisquer documentos comprobatórios do seu pleito, é salutar registrar que a apresentação da prova documental no Processo Administrativo Fiscal - PAF está disciplinada nos §§ 4º e 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72¹⁹.

De acordo com esse dispositivo legal, o momento para apresentação de documentos comprobatórios é o da apresentação da Impugnação. Transcorrido este, apenas será possível a juntada de tais elementos ao processo administrativo se, e somente se, ocorrer algum dos eventos descritos na norma legal, ou quando da apresentação de provas na fase recursal, neste último caso apenas quando estas forem conclusivas na demonstração do fato alegado. Dessa forma, não tendo os Recorrentes demonstrado enquadrar-se nos casos de excepcionalidade elencados no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, tampouco carregam novas provas quando do protocolo do Recurso Voluntário, tem-se por prejudicado o pleito.

¹⁹ Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

Portanto, há que ser indeferido o protesto genérico da Defesa pela produção de provas em momento posterior ao da apresentação do Recurso Voluntário.

4 DO MÉRITO

4.1 DAS PREJUDICIAIS DO MÉRITO

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos presentes autos, nos inclinaremos na apreciação dos pleitos dos Recorrentes prejudiciais de mérito.

Nessa linha intelectual, as Defesas requereram:

- a) **Sobrestamento do presente julgamento** em prol de aguardar o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – STF das cinco Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIN relativas à Lei Complementar nº 105/01, no tocante à quebra de sigilo bancário diretamente pela Autoridade Fiscal;
- b) **Decadência** dos valores lançados de ofício em relação aos Recorrentes, visto que decaiu o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, já que não foi realizado o lançamento deste e a respectiva cientificação; ou **prescrição** dos sinalados créditos tributários, (...) *considerando a data do fato gerador e falta de intimação da Recorrente anteriormente à lavratura do auto de infração*;
- c) **Seja reconhecida e declarada a prescrição dos créditos tributários**, diante da ausência de cobrança destes em face da ROLCAR e do responsável tributário o ROBSON MARCELO TOLARDO, visto que foram considerados revéis pela decisão combatida, transcorreram 08 (oito) anos da cobrança administrativa e não existe execução fiscal a respeito; e
- d) **Seja reconhecida e declarada a Prescrição Intercorrente** frente o decurso de prazo de mais de 06 (seis) anos da apresentação de Recursos Voluntários, pelos demais responsáveis solidários, e a sua pendência de julgamento.

No tocante ao pedido de sobrestamento do feito, tal prejudicial não pode ser acatada.

Inicialmente, é salutar colacionar o irretocável tratamento do questionamento dado pela decisão de primeira instância:

Afirmam os impugnantes a necessidade de suspensão do presente 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 bancário diretamente pela autoridade administrativa, com base na Lei Complementar nº 105.

Descabida a pretensão, pois não constam dos autos nenhuma quebra de sigilo bancário efetuada pela autoridade fiscal. Com efeito, o lançamento de que trata o presente processo não foi efetuado com base na movimentação financeira da contribuinte e expedição de requisição de movimentação financeira a qualquer banco, em que pese haja decisão judicial nos autos determinando não só a quebra dos sigilos bancário e fiscal dos investigados, como também o compartilhamento das informações e documentos colhidos no âmbito do inquérito policial com a Receita Federal.

Mesmo que o lançamento tivesse sido efetuado com base na obtenção de informações requeridas pela autoridade fiscal junto a instituições financeiras a suspensão requerida não poderia ser acatada, pois a Lei Complementar nº 105 encontra-se com sua vigência integralmente mantida, posto que não foi deferido nenhum pedido de liminar nas mencionadas ações diretas de inconstitucionalidade suspendendo a aplicação de qualquer dispositivo da norma atacada, devendo a mesma ser inteiramente aplicada enquanto não declarada inconstitucional.

Tendo em vista que recentemente foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade das alterações promovidas na Lei complementar nº 105 nas ações mencionadas pelos impugnantes, menos motivos haveria para acatar seu pedido de suspensão, ante a sua perda de objeto.

Prosseguindo, de pronto, já podíamos afastar tal refutação, posto que 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 nas posteriores edições do Regimento Interno do CARF.

Além disso, conforme muito bem salientado pela decisão de piso, contribuem para a rejeição do pleito, o fato de, na espécie, inexistir quebra de sigilo bancário efetuada pela Autoridade Fiscal. E mesmo que superássemos essa constatação, é público e notório que nos julgamentos das Ações Diretas 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.

No que diz respeito aos pedidos de declaração de **prescrição intercorrente ou prescrição da cobrança dos créditos tributários**, neste último caso fundado: i) na falta de intimação dos Recorrentes anteriormente à lavratura dos autos de infração; ou ii) em relação à ROLCAR e ao Responsável Tributário ROBSON MARCELO TOLARDO, em razão de não terem apresentado peças recursais, ter transcorrido 08 (oito) anos da cobrança administrativa e não ter

ocorrido a correspondente execução fiscal, com a devida vênia trata-se de pleitos despropositados. A saber.

Inicialmente, é salutar registrar que os Recorrentes inovam, em relação à contestação apresentada em primeiro grau, ao alegar que se operou o instituto da prescrição, tanto tributária – em relação a ROLCAR e ao Responsável Tributário Sr. ROBSON -, como intercorrente no caso em tela, visto que esses temas não foram esgrimidos em primeira instância, daí porque causa efeito devera substancial, sob o ponto de vista processual, nesta esfera. Todavia, entendo que este capítulo recursal não se encontra precluso, por se tratar de uma matéria de ordem pública cognoscível em qualquer instância e, portanto, passível de ser apreciado nesta instância.

Nesse racional, em que pesem os argumentos utilizados pelos Recorrentes, é assente neste Tribunal a **inaplicabilidade da prescrição intercorrente** a processos administrativos fiscais, conforme ao que se depreende do enunciado da Súmula CARF nº 11, in verbis:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Ademais, considerando que, na espécie, a exigibilidade do crédito tributário se suspendeu em relação ao Sujeito Passivos e a todos os responsáveis tributários, impedindo-se o exercício do direito da Administração de cobrar referido crédito, quando os quatro Responsáveis Tributários protocolaram tempestivamente as impugnações e os recursos voluntários, em respeito ao disposto no art. 151, III, do CTN²⁰, até porque, conforme exaurimos, as renúncias da ROLCAR e do Sr. ROBSON não implicaram em desistência dos recursos interpostos pelos demais, indiscutivelmente não se pode imputar ao Fisco um estado de inércia, como pretendem as Defesas, enquanto perdurar a eficácia suspensiva em questão. É dizer, no trâmite do processo administrativo tributário, não corre prazo prescricional.

Igualmente deve ser afastada a pretensão das Defesas de que seja declarada a prescrição em razão dos Recorrentes não terem sido cientificados anteriormente à lavratura dos Autos de Infração. Tal ilação encontra albergue no fundamento, exaustivamente explanado neste voto, de que a atribuição de responsabilidade tributária pelos tributos devidos decorre do apuratório realizado no curso da ação fiscal, com base nos documentos e provas obtidas no procedimento inquisitorial e prescindem de prévia emissão de MPF/TDPF, tampouco da ciência de Termo de Início de Fiscalização em relação aos coobrigados, uma vez que, na espécie, apenas a ROLCAR foi alvo da fiscalização efetuada.

Melhor dizendo, repiso, até a conclusão do procedimento fiscalizatório, NÃO HÁ NORMA que condicione a imputação da responsabilidade tributária à intimação dos potenciais

²⁰ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

responsabilizados para cientificar do início do procedimento inquisitorial, apresentar quaisquer esclarecimentos no tocante aos tributos lançados, tampouco em favor de demonstrar a inexistência dos fatos que embasaram a atribuição.

Inclusive, impende pontuar que a imputação da multicitada responsabilidade pode ocorrer até mesmo após o fim do contencioso administrativo e efetuada em sede de execução fiscal, mesmo após a inscrição em dívida ativa, conforme faculdade contida no inciso I, do art. 202, e art. 203, ambos do CTN²¹.

Em suma, tendo a autuação e a sujeição passiva sido devidamente científicadas aos quatro responsáveis tributários em 30/12/2014, e terem tempestivamente apresentado as impugnações e os recursos voluntários, segundo extenuamos, os créditos tributários lançados encontram-se com as respectivas exigibilidades suspensas, nos termos do inciso III, do art. 151, do CTN, e sequer começou a contar o prazo prescricional, cujo início da contagem se dará na data de sua constituição definitiva, nos termos do caput art. 174 do CTN²², ou seja, quando os créditos tributários passam a ser exigíveis.

Por derradeiro, **no que toca ao pleito de decadência, em razão da relação umbilical com a imputação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%**, que requer o exame da ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, **apreciaremos após análise dessa.**

Nessa senda, **oriento meu voto no sentido de afastar as prejudiciais de mérito relacionadas aos pedidos de: sobrestamento, prescrição intercorrente e tributária.**

4.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS

Em apertada síntese, a infração de omissão de receitas indicada pelo Fisco baseia-se em extensa documentação e, notadamente, arquivos digitais apreendidos nos próprios estabelecimentos da Fiscalizada com autorização judicial (Justiça Federal de Curitiba-PR), nos quais

²¹ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

(...)

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

²² Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial ou extrajudicial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 208, de 2024)

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

foram encontrados os seus controles de vendas, abarcando matriz e todas as suas filiais, mantidos à margem da escrituração contábil e fiscal, e eram elaborados pelos administradores de fato ou por seus empregados.

A decisão combatida manteve a exigência. O ataque dos Recorrentes cingiu-se às preliminares, ao suscitarem a declaração de nulidade por ausência de motivação e fundamentação da autuação; ou em razão da ilicitude das provas que o Agente Fiscal utilizou para alicerçar as exações em comento.

Levando-se em conta que tais preliminares foram afastadas neste voto, passo a análise da comprovação da omissão de receitas.

Ora considerando que os Recorrentes não trouxeram quaisquer elementos de prova capazes de infirmar as conclusões da Autoridade Fiscal e também do Aresto guerreado, bem como por se tratar de tema já enfrentado na decisão de primeira instância e concordar integralmente com as razões de decidir, adoto seus fundamentos, transcrevendo-os a seguir, albergado pela faculdade garantida ao julgador prevista no § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²³ - possibilita ao Conselheiro relator do voto condutor, no âmbito das decisões colegiadas, fundamentar a decisão através da declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida – c/c art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999²⁴:

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

²³ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

²⁴ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

vendas sem documento fiscal. Tal constatação é confirmada pela informação constante da agenda encontrada na loja de Curitiba-PR, constante das fls 1.200 a 1.242, e reproduzida à fl. 30.303 a 30.305 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. 30.305, extraído de duas agendas encontradas na loja de Curitiba/PR.

Da análise efetuada aos relatórios de vendas extraídos do programa AUTOW (fls. 26.967 a 29.593), validados pelo Laudo Pericial nº 300/2014 (fls. 29.870 a 29.873), confirmadas com consultas realizadas nos programas Central de Cobranças e Caixa, e somadas as vendas realizadas entre empresas da rede com emissão de nota fiscal eletrônica, 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, conforme metodologia de cálculo explicitada no relatório de atividade fiscal, às fls. 30.338 a 30.435, sendo a receita bruta considerada para fins de determinação do lucro arbitrado composta por:

- a) Vendas extraídas do programa AUTOW mediante emissão de notas fiscais (TAB1) (fls. 26.967 a 28.021);*
- b) Vendas mediante emissão de notas fiscais, feitas por uma empresa do esquema, para outra empresa do esquema. Tais notas fiscais eletrônicas foram obtidas a partir dos sistemas RFB (planilha as fls. 18.234);*
- c) Vendas extraídas do programa AUTOW, sem emissão de documento fiscal (TAB2) (fls 28.022 a 29.593);*
- d) (-) Devoluções de vendas extraídas do programa AUTOW (fls. 29.594 a 29.598);*

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.

Assim, tenho como comprovada a omissão de receitas de vendas da autuada, razão pela qual mantenho, neste aspecto, o lançamento.

Desse modo, oriento meu voto no sentido de manter a infração relativa à omissão de receitas tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.

4.3 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

4.3.1 DA INTRODUÇÃO

Os Recorrentes indignaram-se com a decisão recorrida que manteve a imputação da multa qualificada, no percentual de 150%, por entender que a Fiscalização comprovou a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária nas modalidades de fraude e sonegação – vide tópico 11, do Relatório de Atividade Fiscal, especialmente às fls. 30.446/30.448 -, em razão da suposta utilização de interpostas pessoas – “laranjas” -, 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 expedientes escusos tais como documentos elaborados com falsidade ideológica ou falsificação de assinaturas.

Além disso, o Agente Fiscal constatou que a ROLCAR omitiu a totalidade de suas receitas de vendas, obtidas com ou sem a devida emissão de notas fiscais, as 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 Federais, em cumprimento a ordem expedida pela Justiça Federal do Paraná.

Em razão do sobredito, verificou-se que autuada teria se eximido do pagamento da totalidade de seus tributos, tendo em vista que não declarou ter auferido receita nos anos-calendário de 2009, 2010, 2011, e de janeiro a setembro de 2012, tendo sido apurada no lançamento a obtenção de receita com vendas de mercadorias no mesmo período nos valores respectivos de: R\$ 7.050.600,86, R\$ 6.338.242,31, R\$ 7.469.035,93 e R\$ 3.418.786,37.

Destarte, restou caracterizada a ocorrência de ações dolosas que se adequam às hipóteses de sonegação e fraude, previstas nos incisos I e II, do art. 71, e art. 72, ambos da Lei nº 4.502/64, subsumindo-se ao disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Contrapondo, protestaram em favor do cancelamento ou redução da multa de ofício qualificada (150%) aplicada no caso concreto, alicerçados nas seguintes razões:

- a) Que deve ser cancelada, visto que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, nos termos das Súmulas CARF nºs: 14 e 25;
- b) Que deve ser cancelada, pois fere os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, agravar a multa de ofício em relação à Recorrente, (...) *quando ela não responde pela empresa e sequer tinha conhecimento do mandado de procedimento fiscal*. Quer dizer, aplicou-se uma dupla penalidade: uma pelo arbitramento; e outra pela não entrega de documentos;

- c) Por ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez se trata de imputação de multa nitidamente confiscatória, devendo ser reduzida ao patamar de 10%; e
- d) Que caso os lançamentos sejam mantidos e não haja redução para 10%, que seja reduzida para 75% (setenta e cinco por cento), posto que não foi praticado nenhuma fraude, bem como omissão dolosa durante o processo fiscalizatório, tampouco restaram comprovadas.

Conforme será demonstrado, não procedem as alegações dos Recorrentes.

4.3.2 DAS QUESTÕES ENVOLVENDO CONFISCO E VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS

Inicialmente, impende sinalar que os argumentos das Defesas relacionados ao confisco, especialmente, a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da CF 88²⁵, não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

Outrossim, 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. 98, 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*”. 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:

²⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

Portanto, **este colegiado não é competente para apreciar sobre confisco, violação de princípios constitucionais e de inconstitucionalidade de lei.**

4.3.3 DA IMPUTAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – 150%

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada, à época dos fatos, se encontrava regulada pelo art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007²⁶.

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964²⁷, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

²⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

²⁷ 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. (g.n)

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos. Quer dizer, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizador, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nº 14 e 25, citadas pelas Defesas:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Retomando a análise do caso concreto, de imediato, cumpre esclarecer que, na espécie, houve qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, nos termos do art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e **NÃO elevação da multa em 50% - agravamento da multa de ofício** - a que se refere o § 2º, do inciso I, do art. 44, do mesmo diploma legal. Nessa linha, **não se faz sequer necessário analisar os argumentos relativos ao pretenso atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal.**

Prosseguindo, observa-se que a decisão atacada assim justificou a exasperação da penalidade:

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 Pardino, sócias de diretoria atuada (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 Pardino, é falecida desde outubro de 2007, dez meses após a constituição da atuada.

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

Nas buscas e apreensões efetuadas foram encontrados nos diversos locais documentos ligados à Rolcar, dentre outros:

- a) Cópia Contrato Social da atuada (MGA08-5.52 – fls. 2.419 a 2.421);*
- 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 2.721 a 2.751);*
- c) Contrato de prestação de serviços de cobrança entre o banco SICCOB e Rolcar, de 19/09/2008 (MGA08-7.3 – fls 2.811 a 2.815);*
- d) Cópia fax de declaração de faturamento da Rolcar (MGA18-15.17 – fls 4.761);*
- e) Cópia e original de contas telefônicas de empresas da Rede Presidente, dentre as quais a atuada (MGA17-33.4);*
- f) Recibo de entrega da RAIS, ano base 2010, de várias empresas do esquema, dentre elas a Rolcar (MGA18-150 – fls 5.303 a 5.367);*
- 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 8.374 a 8.375);*
- 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 8.390 a 8.394);*

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 5.111 a 5.115);

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 7.462 a 7.464).

Destaque-se também a presença da Rolcar no documento controle das filiais (MGA19- 19.214 – fls 8.481 a 8.515), 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 Nº614
 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 P
 AV.Antonio Canhetti, 411
 Jardim Cambui
 CEP: 19061-545
 CNPJ: 14.661.523/0001-93
 IE: 562.196.288.116
 Telefone:

Desse modo, 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 não apresentou declaração informando 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.(g.n.)

Assim, restou configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício sendo correta a sua aplicação.

No que toca 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 geradores²⁸, mas sim com a cobrança do crédito tributário, no caso concreto há razão autônoma,

²⁸ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, de relatoria do ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado na sessão de 01 de março de 2016, cujo seguinte excerto do voto condutor do aresto 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.

que, por si só, justifica a exasperação da penalidade: conforme se observa, **a autuada omitiu 100% de suas receitas nos anos-calendário de 2009, 2010, 2011, e de janeiro a setembro de 2012**, as quais se encontram demonstradas abaixo. Em outras palavras, manteve-se omissa de DIPJ e não declarou nenhum débito em DCTF:

	Vendas Efetivas*
AC 2009	R\$ 7.050.600,86
AC 2010	R\$ 6.338.242,31
AC 2011	R\$ 7.469.035,93
AC 2012	R\$ 3.418.786,37 **

*AutoW (Tab1 e Tab2) + C Fiscais + Vendas p
empresas do esquema – Devoluções

** Valores consolidados até SETEMBRO de 2012

E não é só isso. A autuada é uma das empresas de um grande grupo – REDE PRESIDENTE - cujas receitas omitidas, nos mesmos períodos e utilizando-se do mesmo *modus operandi*, foram de aproximadamente R\$ 2 BILHÕES!!!

Outrossim, regularmente intimado, o Sujeito Passivo não apresentou os livros contábeis obrigatórios. Contudo, ainda que tivesse apresentado contabilidade, certamente não contemplaria os diversos registros de operações encontrados pelo Fisco no programa CAIXA atinentes à ROLCAR – Filial 038 PP, às fls. 29.759/29.830 -, o que implicaria em completa imprestabilidade tanto para a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, como para apuração de eventual Lucro Real. Isto porque, tal programa – vide detalhamento, às fls. 30.206/30.215 – representa uma espécie de contabilidade que controlava os recursos físicos (não bancários) de todo o esquema da REDE PRESIDENTE, controlando o fluxo financeiro deste, com as remessas de valores das empresas (ou “filiais”) partícipes e a destinação dos recursos em espécie.

Ainda, o esquema mantinha um controle de resultados globalizado, como denotam as planilhas BALA – tópico 8.1, do Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010/30.451 -, contudo totalmente divorciado das operações oficiais – amparadas por documentação formal -, vinculadas a cada CNPJ, de forma que a maior parte dos custos, despesas e receitas, não eram escriturados.

Como muito bem destaca a Autoridade Fazendária, a fragilidade da contabilidade oficial (quando existente) é notória, visto que era confeccionada apenas pró-forma, unicamente

[...]. 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.”

em prol do cumprimento de uma obrigação legal, sem guardar qualquer relação com a efetividade das operações de cada filial. A título de exemplo, cita, no mencionado relatório, troca de e-mails entre o principal comandante do esquema – ROBSON MARCEO TOLARDO, e seu preposto, DANIEL DE OLIVEIRA JUNIOR (às fls. 13.538/13.541):

1012. 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... ENTAO , MAS TEM Q TER CUIDADO PARA NAO 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 NAO 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 DIFERENCA IMENSA. FICO PREOCUPADO POR CAUSA DISSO . FICA NAS PAZ DE DEUS !! AT DANIEL

1013. 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:

1039. 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, a ROLCAR omitiu à tributação 100% das receitas auferidas nos anos-calendário fiscalizados. Comprovou-se à exaustão, os valores efetivos de receita de 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 praticada, 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 trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todo o período auditado, e em relação a 100% das operações realizadas no mesmo período.

Os valores envolvidos em tais infrações ultrapassam o montante de R\$ 24 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.

Em síntese, registre-se que a sobredita inferência foi construída a partir da apreciação de toda explanação integrante do Relatório, alicerçado por detalhada descrição das infrações constatadas pelo Fisco constante do Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451, calcada em vasto cabedal probatório colacionado aos autos - obtido através da operação "Laranja Mecânica", deflagrada em 17/11/2012, e compartilhado com a RFB -, que culminou na inteligência inquestionável que, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

Ou melhor, trata-se da comprovação daquele "algo a mais", de um "esforço adicional", de uma "conduta extra" que suplanta o ato objetivo descrito no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da ROLCAR, justificando a imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos, visto que os fatos constatados se amoldam às hipóteses tipificadas nos arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64, c/c com o art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

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), **pugno em favor da manutenção da qualificação da multa de ofício em questão**, devendo repercutir em todos os

lançamentos que integram a presente lide, notadamente, sobre os pleitos específicos, tais como a **prejudicial de decadência**.

4.3.4 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

No presente caso, ocorre que após a 5ª Turma da DRJ/RJO, em 12 de maio de 2016, às fls. 30.959/30.977, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no inciso I, c/c § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN²⁹, inclusive passível de aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indubitavelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150%**

²⁹Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

para 100% em respeito à retroatividade benigna, inclusive em atendimento à petição da Responsável Tributária, Sra. ÍRIS DA SILVA TOLARDO, às fls. 31.258/31.262.

4.3.5 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA RELACIONADA À QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto a este item, repisamos, que os Recorrentes protestaram em favor de que decaiu o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, já que não foi realizado o lançamento deste e a respectiva cientificação em relação a eles, nos termos do art. 156, V, do CTN³⁰.

Inicialmente, temos que firmar a cognição de que a decadência³¹ consiste na perda do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário. Trata-se de instituto de direito público, não atingido pela preclusão, e sendo indisponível o crédito tributário deve ser declarado de ofício, independentemente do requerimento do sujeito passivo da ação fiscal.

No que toca ao tema, o entendimento consolidado, sob prisma doutrinário e jurisprudencial, do tratamento a ser dispensado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto no *caput* do art. 150, do CTN, deve-se considerar os prazos decadenciais no âmbito tributário nos seguintes termos: se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou **havendo a comprovação da ocorrência de**

³⁰Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

³¹CONCEITO DE DECADÊNCIA

Decadência, no nosso conceito, é o fenômeno que acarreta a perda do direito subjetivo do Fisco constituir o crédito tributário pelo ato jurídico chamado lançamento, em decorrência da inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

A decadência faz morrer, decair, perecer o próprio direito material, impedindo que a Fazenda Pública proceda ao lançamento, e constitua, conseqüentemente, o crédito tributário.

Melhor explicando, devemos esclarecer que, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, ainda ilíquida. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial do Fisco para conferir liquidez à obrigação tributária surgida após a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá com o ato denominado lançamento.

O lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária. O lançamento, como veremos mais adiante, torna líquida a obrigação tributária surgida. Conforme o Ministro do STF Moreira Alves [02], "o direito de lançar é um direito potestativo modificativo", pois o Fisco transforma a obrigação tributária ilíquida em obrigação tributária líquida, isto é, no próprio crédito tributário.

Relembrando, então, a decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que é uma relação jurídica de direito material.

A decadência decorre sempre de lei, mais especificamente de Lei Complementar, pois o artigo 146, III, alínea "b" da Carta Magna exige. E o Código Tributário Nacional é uma Lei Complementar, embora seja materialmente complementar e formalmente ordinária. E à decadência se aplicam os princípios da legalidade e da segurança jurídica. [...] http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/decad%C3%AAncia_n%C3%A9o_direito_tribut%C3%A1rio_brasileiro

dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal³², contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inclusive a precitada ilação encontra-se estabilizada na Súmula CARF nº 72³³, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal.

Nessa senda, considerando que pugnamos em favor da manutenção da multa qualificada, por restar caracterizado o dolo específico, **aplica-se a regra geral disposta no art. 173, I, do CTN**, por conseguinte, desloca-se o prazo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, na espécie, os créditos tributários lançados mais antigos, fatos geradores do PIS e da COFINS, relativos ao mês de janeiro de 2009, poderiam ter sido constituídos até 31/12/2014. Tendo em vista que a autuada foi cientificada do lançamento em **30/12/2014, incabível o reconhecimento da decadência.**

Descabe, portanto, a arguição de caducidade, visto que, nesse caso.

5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 DA INTRODUÇÃO

Segundo relatado, os responsáveis tributários: IRIS DA SILVA TOLARDO, JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, SAMUEL TOLARDO JUNIOR e ROGÉRIO MARCIO TOLARDO, membros da família TOLARDO, insurgiram-se contra o acórdão recorrido, mediante apresentação de peças recursais separadas, às fls. 31.009/31.067, 31.070/31.129, 31.132/31.191 e 31.194/31.251, respectivamente. Registro que o responsável tributário Sr. ROBSON MARCELO TOLARDO **NÃO APRESENTOU Recurso Voluntário.**

Segundo Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451, a Autoridade Fiscal, partindo da premissa que há nos autos farto conjunto probatório - particularmente no tópico 6. DOS RESPONSÁVEIS PELA REDE PRESIDENTE – FAMÍLIA TOLARDO - apto a demonstrar que os integrantes da família TOLARDO são os verdadeiros proprietários e beneficiários de todo o

³² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

³³ **Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

esquema REDE PRESIDENTE, inferiu que restou manifesto o fato deles terem interesse comum nos negócios da REDE PRESIDENTE, da qual faz parte a empresa alvo do presente relatório, dessa forma, deve-lhes ser imputada Responsabilidade Tributária, em respeito ao disposto no art. 124, I, do CTN³⁴.

Ainda, por resultar clarividente que comandavam a REDE PRESIDENTE – repito da qual a ROLCAR faz parte - utilizando-se de meios fraudulentos, tais como a interposição de “laranjas” em suas empresas, ou a larga prática de vendas sem nota fiscal, a margem da escrituração ou de declaração, os membros da família TOLARDO são pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário decorrente dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à Lei, nos termos do art. 135, III, do CTN³⁵.

Na fase impugnatória, objetivando combater as responsabilizações, os Recorrentes arguíram sinteticamente:

- a) As suas ilegitimidades passivas, 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; e
- b) A ausência de responsabilidade das pessoas físicas, 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.

O Aresto atacado manteve as responsabilidades tributárias em exame. Nessa senda, peço vênha para transcrever excerto da decisão recorrida a respeito do tema em especial pela riqueza de análise dos fatos controvertidos:

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.

³⁴ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

³⁵ 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.

Há toda evidência de que a atuada faz parte do mesmo grupo empresarial denominado Rede Presidente, tanto é assim que diversos documentos relativos a atuada 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 13.583 a 13.586, mencionado no relatório fiscal à fl. 30.310, 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 inadimplência 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. 2.237): 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 dívidas!!

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

Resp.:

Paz de Deus Daniel Jr ®”

Samuel Tolardo Junior teve pendrives apreendidos, CTB29.12d, que continham arquivos excel, com os balanços das empresas da Rede Presidente, inclusive a atuada, e com o controle de “saldos”, referente aos pagamentos de pró-labore aos sócios de fato da atuada.

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

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 atuada, 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 co-responsabilidade de todos os obrigados, tal qual efetuado pela fiscalização.

Em sede de Recurso Voluntário, os responsáveis tributários fundamentaram as peças recursais com base nas seguintes argumentações:

- a) Da ilegitimidade Passiva, em razão de não haver nos autos provas que justifiquem ou tampouco seja capaz de demonstrar a existência de qualquer vínculo com a empresa atuada;
- b) o Auditor Fiscal imputou a responsabilidade aos Recorrentes, pessoas estranhas ao quadro societário da empresa atuada, invocando o art. 124, I do CTN, sem, contudo, fundamentar a exigência e baseado em presunções, ficções e provas ilícitas;
- c) (...) *não prova que a parte Recorrente tenha recebido qualquer recurso da referida pessoa jurídica. Aliás, o próprio Fisco reconhece que a Recorrente jamais participou de qualquer sociedade, tampouco da administração ou mesmo dando ordens, autorizações ou qualquer outro ato de que ele fosse efetivamente gerenciadora de quaisquer atividades;*
- d) (...) **Não há vinculação da Recorrente com os fatos geradores.** *Não há interesse comum da Recorrente no fato gerador, pois a realização do comércio é exclusiva da pessoa jurídica, enquanto a Recorrente não teve qualquer participação em sua gestão ou administração;*

- e) Diante do que dispõe o Código Tributário sobre responsabilidade de terceiro (art. 134) e pessoal (art. 135), está claro ser indevida a sujeição passiva solidária da Recorrente, porque além de ser pessoa estranha ao quadro societário da empresa fiscalizada/autuada, não há comprovação do preenchimento de requisitos para responsabilização;
- f) (...) *Da análise dos documentos mencionados no Relatório Fiscal, verifica-se que as empresas mencionadas, supostamente pertencentes ao mesmo grupo econômico "Rede Presidente" como quer fazer crer os agentes fiscais, tratam-se na verdade de EMPRESAS ABSOLUTAMENTE AUTÔNOMAS, COM SÓCIOS DISTINTOS, LOCALIZADAS EM BAIRROS, CIDADES E ESTADOS DISTINTOS, SEM QUALQUER IDENTIDADE EM SEU QUADRO SOCIAL E QUIÇÁ DE OBJETO SOCIAL, COM QUADRO DE FUNCIONÁRIOS PRÓPRIO e em dia com suas obrigações tributárias, razão pela qual não se pode sustentar a tese apresentada pela autoridade fiscal;*
- g) (...) *Não se tratam sequer de grupo econômico, visto que possuem administração própria e descentralizada como se apurou, e não realizavam conjuntamente a situação configuradora do fato jurídico tributário;*
- h) (...) *Isto posto, não merece prosperar a tentativa de impor à Recorrente a responsabilidade tributária solidária por eventuais débitos de empresas estranhas aos mesmos, devendo o auto de infração ser declarado insubsistente, com a exclusão da parte Recorrente do polo passivo da obrigação, o que desde já se requer.*

Concluindo a introdução, impende registrar as premissas que limitarão nossa análise. Primeiro restringir-se-á à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos e da competência deste Conselho.

Segundo a apreciação da imputação de responsabilidade tributária partirá do pressuposto de que a multa qualificada cominada foi mantida por este colegiado.

Fixadas as premissas da nossa análise, a seguir disporemos sobre os entendimentos jurídicos, jurisprudenciais e doutrinários relacionados às responsabilidades tributárias imputadas na espécie.

5.2 DOS ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE AS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS DO REPRESENTANTE LEGAL DE EMPRESAS

Inicialmente, importa ressaltar que a responsabilização dos membros da família TOLARDO amparou-se nos arts. 124, I, do CTN – por terem interesse comum no fato gerador dos tributos lançados de ofício - e 135, III, ambos do CTN – por terem praticado atos praticados com infração a lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Nesse diapasão, é salutar pontuar que no Direito Civil, a solidariedade pode se dar tanto entre os devedores como entre os credores, decorrendo de lei ou da vontade das partes, conforme estabelecem os arts. 264 e 265, do Código Civil³⁶. Diferentemente, no Direito Tributário a solidariedade decorre sempre de lei e só pode ocorrer no polo passivo.

O artigo 124 do CTN³⁷ cuida das hipóteses de solidariedade, estabelecendo em seu inciso I, a chamada **solidariedade de fato**, para as pessoas que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O inciso II estabelece a chamada **solidariedade de direito**, que ocorre entre as pessoas expressamente designada em lei, sem que seja necessária a presença do interesse comum.

Nestes casos, a autoridade fiscal constitui o crédito tributário identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o sujeito ativo (ente tributante) a dois ou mais sujeitos passivos (contribuinte e responsável). O sujeito passivo solidário é integrante da própria relação jurídico-tributária *ab initio*, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação, em solidariedade.

Na solidariedade passiva existe uma única obrigação e mais de um devedor obrigado por ela como um todo. Não há um devedor “principal” e um responsável “solidário”. Há dois ou mais devedores, que são obrigados por uma única, idêntica e indivisível obrigação. Conforme disposto no parágrafo único do referido art. 124, a solidariedade não admite o chamado “benefício de ordem”, que seria a exigência de o credor primeiro dirigir sua exigência para um devedor e, apenas se insolvente este, impossibilitado de adimplir a obrigação, sucessivamente, direcionar-se ao outro devedor, “solidário”.

Pode então traduzir que a solidariedade não é, *stricto sensu*, um instituto voltado à garantia do adimplemento da obrigação pelo devedor, posto que diz respeito à própria constituição do crédito tributário sobre uma pluralidade de devedores, todos responsáveis pela obrigação como um todo. Os sujeitos passivos tributários estão visceralmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho ensina que existe solidariedade sempre que houver mais de um devedor na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral:

No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação

³⁶ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

³⁷ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro³⁸. (g.n)

Nas palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...)

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo³⁹. (g.n)

Assim, no momento em que a autoridade fiscal detecta que está diante de uma das situações previstas no art. 124, do CTN, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao polo ativo solidariamente.

Dando seguimento, importa para este voto o estudo da solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do CTN. Trata-se do tema “responsabilidade solidária por interesse comum” bastante controvertido no âmbito da doutrina e da jurisprudência, mormente a administrativa. Para tanto, é preciso entender o que venha ser o **interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.**

Segundo a doutrina, existe interesse comum entre duas ou mais pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato gerador. Quer dizer, há que se constate a existência da comunhão na posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária. É necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico, mas, sim, jurídico.

Conforme exemplifica Paulo de Barros Carvalho⁴⁰, é o que ocorre em relação ao ITBI, quando dois ou mais são os compradores, ao ICMS, quando dois ou mais forem os

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220.

comerciantes vendedores, e ao ISS, quando dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.

Para elucidar a questão, vale reproduzir lição de Marcos Vinícius Neder sobre a expressão “interesse comum”, utilizada no art. 124, inciso I, do CTN:

Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, por exemplo, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se em cada um dos pólos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

[...]

Não é outro entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que, nas ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se, e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

Também a esta conclusão chegou Hugo de Brito Machado: “O fato de serem partes em um contrato apenas significa que o legislador pode, por disposição expressa, instituir solidariedade entre elas (...). Uma coisa é duas ou mais pessoas terem interesse na situação. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim de interesses contrapostos”.

Conclui-se, portanto, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.⁴¹

Nessa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar que o “interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponiblel”.

Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

⁴¹ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Tributária*. Coord. Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, São Paulo, Dialética, 2007. p. 39/42.

1.A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de **contribuintes** solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato, a co-propriedade é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ... 7. Conquanto a expressão 'interesse comum' encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas **sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: '... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.' (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible (**).** 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucro auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, Dje 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o

Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. ... 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.”

(REsp 884.845/SC (2006/02065654), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, Dje 18/02/2009 – grifos nossos)

(*) destaques do original

() destaques acrescidos**

A sobredita aceção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme ementas transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na atuação.

Comprovado nos autos que as pessoas físicas e jurídicas classificadas pela fiscalização como sujeitos passivos solidários atuaram de maneira ativa, individual e unida com a fiscalizada, assumindo reciprocamente direitos e obrigações que circunscreveram os fatos jurídicos que dão essência à obrigação tributária, resta configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 9101-003.889 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 07/11/2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2003, 2004 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de

sua titularidade atuação negocial conjunta. (Acórdão nº 9101-002.349 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 14/06/2016)

No que tange à responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)⁴².

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

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;*

⁴²Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

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;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o 'sócio-gerente', de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser 'sócio', mas por ter cometido ato ilícito enquanto 'gerente'. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. (g.n)

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência de contudo que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, trata-se do elemento fático**⁴³.

Desse modo, só se configura com a **junção dos dois elementos**, quer dizer: “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”⁴⁴.

Conforme já salientado, a multicitada posituação possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

⁴⁴ BODNAR, Zenildo. Responsabilidade Tributária do SócioAdministrador. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

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 para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento⁴⁵.

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 outorgados⁴⁶.

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.⁴⁷

Destarte, repiso, para a caracterização da responsabilidade de que trata o preceptivo, 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.

Ainda no que toca à responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, registro que 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.

Também a suscitada matéria foi julgada 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 CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”*.

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

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 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.**⁴⁸ (g.n)*

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.

⁴⁸ BODNAR, Zenildo. Responsabilidade Tributária do SócioAdministrador. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

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).⁴⁹ (...) (g.n.)

Também em pronunciamentos da PGFN - PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 já transcrito neste voto - e da Receita Federal do Brasil pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- 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:

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. (g.n.)

E a jurisprudência também caminha nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

⁴⁹ 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.

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. DECRETOLÉI 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) (g.n.)

- 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) (g.n.)

- 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) (g.n.)

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com 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.

Outrossim, considerando o até aqui exposto e afirmado, é plenamente possível a imputação concomitante da responsabilidade solidária prevista no art. 124, com a pessoal determinada no art. 135, inciso III, ambos do CTN, em desfavor de um ou vários dirigentes de uma Pessoa Jurídica, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados, no caso, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto. Tal entendimento decorre da possibilidade dos diretores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016, do CC.

Feitas as sobreditas considerações, passo à análise do caso concreto.

5.3 DA ANÁLISE DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS IMPUTADAS

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 (mais de duzentos mil reais mensais).

A prova mais evidente diz respeito a pen drives apreendidos (cujos conteúdo de interesse, arquivo anexado aos documentos de fls 9.751 – *pendrive* de ODETE, importante operadora do sistema; e fls 9.684 – *pendrive* de Samuel Tolardo Júnior, coproprietário da REDE PRESIDENTE) que continham planilhas (arquivos em formato excel) denominadas "ACERTOS CELO MAR JR JI ALTERADOS.xls" – vide detalhamento no item 6.1, do Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451 -, que continham 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.

Aliás, é importante sinalar que a Fiscalização foi diligente em confirmar plenamente os valores constantes das apontadas planilhas no programa CAIXA – vide detalhamento no item 6.2, do Relatório de Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451 - encontrado em computadores apreendidos nas residências de importantes operadores e programadores do esquema. Conforme já discurremos, tal programa consiste em uma espécie de controle dos recursos físicos do esquema REDE PRESIDENTE.

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.

A respeito do art. 124, I, do CTN, 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 apontado preceptivo. Ademais, o Fisco, particularmente nos itens: 6.4 ao 6.8, do Relatório da Atividade Fiscal, às fls. 30.010 a 30.451, detalhou minuciosamente a relação visceral de cada um dos responsabilizados no esquema da REDE PRESIDENTE, as quais robustecem nossa ilação.

Na espécie, 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, **oriento meu voto no sentido de manter a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.**

6 DA TAXA SELIC E DA SUA APLICAÇÃO SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Os Recorrentes arguíram que não deve ser aplicada a taxa SELIC para correção de créditos tributários. Além disso, é ilegal a aplicação de juros de mora, com base na apontada taxa, sobre a multa de ofício imputada.

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.

Já no que diz respeito à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, igualmente o tema está albergado pela Súmula Carf nº 108:

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

Desse modo, correta a aplicação da taxa SELIC sobre os tributos apurados e sobre a multa de ofício imputada, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de rejeitar as alegações.**

7 DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

Os Recorrentes, de forma genérica, defenderam a produção de prova pericial. Entendo que não se faz necessária. Vejamos.

Como é cediço, a autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias. Deve-se levar em conta, ainda, que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

Na espécie, conforme exaurimos, a autuação baseou-se em robusta documentação e, notadamente, vários arquivos digitais apreendidos nos próprios estabelecimentos da Fiscalizada com autorização judicial (Justiça Federal de Curitiba-PR), nos quais foram encontrados os seus controles de vendas, abarcando matriz e todas as suas filiais, mantidos à margem da escrituração contábil e fiscal, e eram elaborados pelos administradores de fato ou por seus empregados.

É importante destacar que a determinação de perícia, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito, o que não vislumbramos nestes autos.

Assim, no presente processo, portanto, a realização de perícia é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do *caput* do art. 18, do Decreto nº 70.235/72⁵⁰.

⁵⁰ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

8 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

9 DO PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL

Os Recorrentes ao final da peça recursal protestaram pela sustentação oral de suas razões de recurso quando do oportuno julgamento por esse E. Conselho administrativo.

Saliento que o Recurso Voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme o RICARF e portarias que regulamentaram o requerimento da realização de Sustentação Oral.

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

10 DO PEDIDO DE INTIMAÇÃO ENDEREÇADA A ADVOGADO

Por derradeiro, quanto ao requerimento dos Recorrentes para todas as intimações sejam realizadas no endereço do seu procurador, necessário citar o art. 23, do Decreto nº 70.235/1972⁵¹, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

⁵¹ Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

Conforme exaurimos, as modalidades de intimação estão estabelecidas nos incisos do *caput* do artigo 23, e não estão sujeitas a ordem de preferência (§3º), cabendo aí a discricionariedade à Administração Tributária. Não sendo pessoal, não é possível a intimação ser feita em endereço diverso daquele que é o domicílio tributário da contribuinte, razão pela qual não se pode deferir a solicitação de endereçamento de intimações para mandatários.

Inclusive, trata-se de tema já pacificado neste tribunal, consoante Súmula CARF nº 110: *No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.*

Destarte, **oriento meu voto no sentido de não acabar o pedido de intimação endereçada ao advogado.**

11 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer dos RECURSOS VOLUNTÁRIOS e DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO, para:

- a) Nas Preliminares:
 - i. REJEITAR as de nulidade dos atos administrativos; e
 - ii. INDEFERIR o protesto pela produção de provas em momento posterior ao da apresentação do Recurso Voluntário.
- b) No Mérito:
 - i. REJEITAR as prejudiciais de sobrestamento, prescrição, prescrição intercorrente e de decadência;
 - ii. MANTER integralmente todos os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive a REDUÇÃO do percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito respeito à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

(...)

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

- iii. MANTER as responsabilidades tributárias, nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, dos Senhores: ROBSON MARCELO TOLARDO, CPF 623.843.849-53, ÍRIS DA SILVA TOLARDO, CPF 958.804.969-53, ROGÉRIO MARCIO TOLARDO, CPF 723.045.539-15, SAMUEL TOLARDO JUNIOR, CPF 121.023.838-14, e JEANE CRISTINE TOLARDO DALLE ORE, CPF 828.784.559-91;
- iv. INDEFERIR o pedido de perícia; e
- v. REJEITAR os pedidos de sustentação oral e de intimação endereçada ao advogado.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho