



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.732123/2019-99</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.084 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COLEGIO SENHORA DE FATIMA EDUCACAO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula 2/CARF, “[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. QUESTÃO QUE SE CONFUNDE COM O PRÓPRIO MÉRITO DA DISCUSSÃO SOBRE A VALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A questão de fundo aventada pela recorrente não se refere propriamente a erro na identificação do sujeito passivo, mas à validade ou não da estrutura negocial e operacional adotada, perante a legislação de regência.

Nesse sentido, a preliminar deve ser conhecida como matéria de mérito, acerca da existência ou não de operações distintas, executadas por pessoas jurídicas diferentes, ainda que com o compartilhamento de determinados recursos, como os estabelecimentos prediais.

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. PERÍODO LANÇADO EXCEDENTE AO PERÍODO FISCALIZADO. MERO ERRO MATERIAL DE DATAÇÃO. ARGUMENTO REJEITADO.

Simple ou mero erro material é aquele erro cometido de forma não intencional, geralmente relacionado a aspectos formais ou tipográficos, que não altera o conteúdo substancial ou a essência de um ato jurídico, decisão judicial ou documento. Esse tipo de erro pode incluir, por exemplo, erros de digitação, equívocos numéricos, omissões não substanciais ou incorreções evidentes que não afetam os direitos das partes nem modificam o mérito da questão tratada. A correção de um simples erro material pode ser feita de ofício (sem necessidade de provocação das partes) e não exige um novo julgamento ou modificação da decisão em si.

No âmbito jurídico, a correção de um simples erro material tem por objetivo ajustar a forma, mantendo inalterada a substância do ato ou documento.

Confirmado que a datação equivocada do período fiscalizado ocorreu em um único local, e foi infirmada por vários elementos constantes do auto de infração e do respectivo relatório fiscal, não se verifica a nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS CALCULADAS COM BASE EM REMUNERAÇÃO PAGA A EMPREGADOS E SIMILARES. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. ALEGADA PRÁTICA DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS POR PESSOA JURÍDICA DISTINTA E AUTÔNOMA. ALEGADA LICITUDE DO MODELO EMPRESARIAL ADOTADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS PELAS EMPRESAS, CONFORME O PLANO EMPRESARIAL. CONFUSÃO NA TITULARIDADE DAS OPERAÇÕES.

A questão em discussão não está em se definir se duas empresas cujo quadro social contém os mesmos sócios podem exercer potencialmente objetos sociais distintos nas áreas de educação infantil e fundamental, de um lado, e de ensino médio, do outro, ainda que comunguem de certos recursos humanos e materiais, como prédios. Essa possibilidade legal existe. Diferentemente, a questão que se colocou é se, concretamente, essas duas pessoas jurídicas possuem estrutura operacional diferenciada, e se prestaram os respectivos serviços, como entidades ostensivamente diversas, e a resposta é negativa.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Ausente a comprovação do dolo, da fraude ou da simulação, inaplicável a multa qualificada (art. 44, § 1º da Lei 9.430/1996).

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. PREJUÍZO. AUSÊNCIA. NÃO APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

O agravamento da multa prevista no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 pressupõe ocorrência de prejuízo para a conclusão do lançamento, de modo a não bastar a simples ausência de informações, ou a apresentação de informações que a autoridade lançadora entenda inúteis.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALEGADA AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO PARA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE.

A falta de cientificação do sujeito passivo por derivação (responsabilidade) para participar do processo administrativo tributário de constituição do crédito não viola a legislação de regência. A intimação deve ocorrer após a constituição do crédito, para inauguração da chamada “fase litigiosa”, para apresentação de impugnação. Aplicação da racionalidade inerente à Súmula 46/CARF.

ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO OU ADMINISTRADOR. PRÁTICA DE ATO ILÍCITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CIÊNCIA ACERCA DA ILICITUDE DA CONDUTA.

A aplicação do art. 135, III do CTN pressupõe a comprovação da prática de ato ilícito, que exceda o âmbito fiscal do recolhimento de valores a título de tributo, e, portanto, depende da demonstração de que o sócio ou o administrador não agiu por simples erro de interpretação legal ou por imperícia de gestão.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto pelo COLEGIO SENHORA DE FATIMA EDUCACAO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA, exceto das alegações de inconstitucionalidades e relativas a rubricas indenizatórias e, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento, para: (i) cancelar a qualificadora e o agravamento da multa, reduzindo-a ao piso legal; e, em relação aos recursos voluntários interpostos por Carmen Maria Porto Caldeira Taques e Maria Merência Caldeira Serpe, em dar-lhes provimento, para excluí-las da responsabilização solidária no lançamento.

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria deAlmeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de três recursos voluntários, interpostos de acórdão prolatado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), no qual se busca a desconstituição de crédito tributário constituído em decorrência de Auto de Infração lavrado contra o Colégio Senhora de Fátima Educação Infantil, Ensino Fundamental Ltda. (CNPJ 76.801.364/0001-32), que trata das contribuições previdenciárias e das multas aplicadas sobre a remuneração de empregados e sobre outras entidades e fundos. O crédito tributário abrange o período de apuração de 01/01/2015 a 31/12/2017 e refere-se às contribuições previdenciárias da quota patronal, às contribuições ao RAT (Riscos Ambientais do Trabalho) e às devidas às Outras Entidades e Fundos (FNDE, Incra, SESC e SEBRAE).

Segundo se lê no respectivo auto de infração, identificou-se a criação de uma nova pessoa jurídica, a Sociedade Educacional Senhora de Fátima Ltda. (CNPJ 10.420.315/0001-41), em 2008, cuja administração caberia a duas filhas das sócias do Colégio. A fiscalização observou que, apesar de formalmente distintas, as duas empresas operavam de maneira a compartilhar recursos e empregados, com uma relação confusa e imbricada entre as suas atividades e funcionários.

A fiscalização verificou que a Sociedade Educacional não apresentou qualquer atividade econômica real até 2010, mas, a partir de 2011, passou a registrar funcionários em suas GFIPs (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social). Esses funcionários, porém, haviam sido previamente vinculados ao Colégio, sendo transferidos para a Sociedade sem qualquer demissão ou admissão formal, o que, segundo a Receita, caracterizava uma manobra para reduzir os encargos previdenciários. O código de movimentação utilizado na transferência dos empregados era "N2", o que, conforme o manual da GFIP, indica a transferência de

trabalhadores para outra unidade de uma mesma empresa, sem demissão. No entanto, a Sociedade nunca declarou receitas suficientes para custear essas folhas de pagamento.

Adicionalmente, constatou-se que, mesmo após a transferência de empregados, o Colégio continuava a faturar normalmente por meio das mensalidades escolares. Em 2017, por exemplo, não havia mais empregados registrados no Colégio, mas a instituição continuava a receber mensalidades por serviços educacionais. Tais fatos levaram a fiscalização a concluir que a Sociedade Educacional foi criada de forma simulada para possibilitar a redução das contribuições previdenciárias, aproveitando-se da sistemática mais favorável do Simples Nacional, o que configuraria fraude tributária.

Além disso, a Sociedade Educacional, durante o período de 2015 a 2017, não declarou qualquer receita em suas obrigações acessórias (DASN e DEFIS), o que reforçava a tese de que se tratava de uma entidade fictícia criada apenas para fins tributários. Intimada a apresentar documentos contábeis e esclarecer essa situação, a Sociedade não atendeu às requisições da Receita Federal, mantendo-se inerte, o que, segundo o Fisco, demonstrava má-fé e falta de colaboração para a elucidação dos fatos.

O acórdão recorrido analisou os fatos apurados pela fiscalização, corroborando a conclusão de que houve a criação de uma empresa fictícia para reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento dos empregados do Colégio. A fundamentação do acórdão destacou os seguintes pontos:

- a) **Simulação e fraude tributária:** o acórdão afirmou que ficou configurada a prática de simulação, uma vez que a Sociedade Educacional não possuía estrutura operacional, receitas ou atividade econômica suficiente para justificar a alocação de mais de 100 empregados em suas GFIPs. Ao contrário, os empregados continuavam a prestar serviços para o Colégio, que recebia as mensalidades escolares correspondentes, sem registrar esses trabalhadores em sua folha de pagamento. Essa manobra, segundo o acórdão, tinha o claro objetivo de reduzir os encargos tributários sobre a folha salarial, em especial as contribuições previdenciárias.
- b) **Responsabilidade solidária dos sócios:** o acórdão ainda sustentou que, diante da simulação e da confusão patrimonial existente entre o Colégio e a Sociedade, os sócios do Colégio e da Sociedade deveriam ser considerados solidariamente responsáveis pelos créditos tributários, com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que os atos praticados com excesso de poderes e infração à legislação tributária configuravam ilícitos tributários.
- c) **Não comprovação de receitas pela Sociedade:** outro ponto enfatizado foi a ausência de documentos contábeis que comprovassem a capacidade

econômica da Sociedade para arcar com suas obrigações trabalhistas e previdenciárias. A empresa foi intimada diversas vezes a prestar esclarecimentos e fornecer sua contabilidade, mas permaneceu silente, o que levou ao agravamento da multa por descumprimento das intimações fiscais.

- d) **Inexistência de elementos para reconhecer inconstitucionalidade:** o acórdão ressaltou que, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, é vedado à autoridade administrativa reconhecer inconstitucionalidade de normas legais. Portanto, a alegação de inconstitucionalidade feita pela contribuinte, no que tange à incidência de contribuições previdenciárias sobre certas verbas (como aviso prévio indenizado e 1/3 de férias), não poderia ser acolhida administrativamente.
- e) **Multa qualificada e agravada:** a multa foi qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da constatação de dolo na criação de empresa fictícia com o objetivo de fraudar a tributação. Além disso, a multa foi agravada em 50%, conforme o § 2º do mesmo artigo, em virtude da não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização. O acórdão sustentou que a conduta omissiva da contribuinte, ao não fornecer as informações requeridas, dificultou a fiscalização e prejudicou a apuração dos fatos.

Diante da análise dos fatos e fundamentos, o acórdão prolatado pela 13ª Turma da DRJ/SPO concluiu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. O acórdão fundamentou-se na robustez dos indícios colhidos pela fiscalização, os quais apontavam claramente para a utilização da Sociedade como uma estrutura simulada com o propósito de reduzir as contribuições previdenciárias devidas pelo Colégio Senhora de Fátima.

O acórdão-recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BIFÁSICO.

O processo administrativo fiscal é bifásico, sendo a primeira fase investigativa e inquisitorial e, a partir da constituição do crédito tributário é que se inicia a fase dialética, oportunizando-se, então, a insurgência do sujeito passivo por intermédio de sua Impugnação.

É nesta última fase do PAF que são observados os direitos fundamentais dos contendores referentes ao contraditório e à ampla defesa.

**DEVERES DE COLABORAÇÃO, BOA-FÉ OBJETIVA E COOPERAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INOBSERVÂNCIA.**

Ocorrendo de o contribuinte assumir postura que objetiva manter os fatos analisados em certa "zona cinzenta", além de vulnerar deveres do administrado legalmente previstos quanto à colaboração na elucidação dos fatos efetivamente ocorridos, comporta-se desconforme a boa-fé objetiva e, ainda, em termos processuais, desrespeita dever expressado no CPC/2015 quanto à necessária cooperação entre os contendores, arcando, em consequência, com o ônus de ver pesando sobre si as conclusões fiscais pautadas em indícios convergentes e robustos.

**INCONSTITUCIONALIDADES. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.**

Em virtude da previsão insculpida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, é vedado à Autoridade Administrativa reconhecer constitucionalidades.

**PARCELAS REMUNERATÓRIAS. INCIDÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Até o momento, somente no tocante ao 1/3 de férias - parcela devida pelo segurado (em nada afetando a obrigação tributária referente à quota patronal) e ao aviso prévio indenizado (a partir de 06/2016), houve pronunciamento formal da Administração Tributária quanto ao efeito vinculante da decisão judicial, atinente à não incidência da contribuição previdenciária sobre tais, ao menos em âmbito administrativo.

Ademais, para que seja procedida qualquer exclusão na base de cálculo do crédito tributário objetado mister que haja prova do quanto alegado/pleiteado.

**MULTA. QUALIFICAÇÃO.**

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do agente que se colmate ao quanto requerido por ao menos um dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

**MULTA. AGRAVAMENTO.**

Verificada a ocorrência de prejuízo e retardo nos trabalhos fiscais pela falta de colaboração do contribuinte no atendimento das solicitações/esclarecimentos regularmente realizadas mostra-se justificado o agravamento da multa imposta.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA.**

Haverá a incidência do preceptivo contido no art. 135, III, do CTN quando perfectibilizadas as seguintes circunstâncias: (i) verificação de ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) existência de fato jurídico tributário (lícito); (iii) relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

Nas respectivas razões recursais, o recorrente Colégio Senhora de Fátima Educação Infantil, Ensino Fundamental Ltda. narra que foi autuado por supostas irregularidades relacionadas ao recolhimento de contribuições previdenciárias e de outras entidades e fundos incidentes sobre verbas salariais e valores pagos a contribuintes individuais no período de 01/2015 a 12/2017. O recorrente afirma que as contribuições mencionadas na autuação se referem, na verdade, a outra entidade, denominada *Sociedade Educacional Senhora de Fátima Ltda.*, a qual exerce plena capacidade operacional e é detentora das atividades de ensino médio desde sua criação, em 2008. Alega que houve um erro por parte da Autoridade Fiscal ao desconsiderar a existência de fato da referida Sociedade, imputando de forma indevida ao Colégio os débitos tributários.

Em síntese, eis os argumentos utilizados pelo recorrente para pedir a desconstituição do crédito tributário:

- a) **Ilegitimidade passiva do Colégio:** O recorrente argumenta que a *Sociedade Educacional Senhora de Fátima Ltda.* é a entidade legítima para responder pelos créditos tributários lançados, uma vez que ela é responsável pelas atividades de ensino médio, conforme as autorizações da Secretaria de Educação do Paraná, enquanto o *Colégio Senhora de Fátima* cuida exclusivamente do ensino infantil e fundamental. Defende que o Colégio não deveria figurar como sujeito passivo na autuação, pois os fatos geradores ocorreram no âmbito da outra entidade.
- b) **Erro na constituição do crédito tributário:** O recorrente sustenta que a constituição do crédito tributário se deu com base em informações de outra entidade (Sociedade Educacional), e que o período de apuração dos créditos — de 01/2015 a 12/2017 — extrapola o período descrito na constituição do crédito do relatório fiscal, que compreende apenas o ano de 2017. Tal incongruência, segundo o recorrente, seria suficiente para a nulidade do auto de infração.
- c) **Ausência de fundamentação legal:** O recorrente também afirma que o auto de infração não especifica de maneira clara a penalidade aplicável, limitando-se a citar a multa de 225% sem fundamentação adequada. Defende que a ausência de previsão legal explícita para a multa aplicada compromete a validade do lançamento.
- d) **Incorreta incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas rubricas:** O recorrente pleiteia a exclusão das seguintes verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob o argumento de que não possuem caráter salarial:
  - a. Aviso prévio indenizado;
  - b. Salário-maternidade;

- c. Terço constitucional sobre férias gozadas;
  - d. Auxílio-doença referente aos primeiros 15 dias de afastamento.
- e) **Multa de 225% teria caráter confiscatório:** O recorrente alega que a aplicação de multa no percentual de 225% sobre o valor do tributo devido viola o princípio constitucional da vedação ao confisco. Argumenta que a sanção imposta ultrapassa o valor do tributo, o que é desproporcional e irrazoável, comprometendo a continuidade das atividades empresariais do Colégio.

Ante o exposto, a recorrente pede, *verbatim*:

a) pela decretação da nulidade material do Auto de Infração, ante a cabal ILEGITIMIDADE PASSIVA do COLEGIO SENHORA DE FATIMA EDUCACAO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA, considerando que os créditos tributários constituídos se encontravam informados em GFIP de EMPRESA DIVERSA, qual seja, do SOCIEDADE EDUCACIONAL SENHORA DE FÁTIMA LTDA, esta última criada de modo plenamente legítimo, e ostentando plena capacidade operacional.

Ademais, à vista do exposto, pugna-se: a) Pela nulidade do Auto de Infração lavrado, ante o descumprimento da obrigatoriedade, do Auto de Infração guardar congruência junto ao Relatório Fiscal. À medida que, no Relatório Fiscal é trazido que a CONSTITUIÇÃO dos créditos se dá do período de 01/2017 a 12/2017, sendo que, de forma a extrapolar o período citado, no Auto de Infração veio a ser lançado créditos de 01/2015 a 12/2017. b) Pela nulidade do Auto de Infração lavrado, ante a ausência de citação da previsão legal a ser aplicada, no que se refere a penalidade imposta. c) Pela exclusão dos valores e reflexos das competências de 13/2015, 13/2016, 13/2017, previstas na INFRAÇÃO RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO, em decorrência da ausência da fundamentação legal junto ao Auto de Infração, em respeito ao princípio da legalidade. d) Pelo afastamento da incidência e exclusão da Contribuição Previdenciária e de Terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Aviso Prévio Indenizado. e) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Salário Maternidade. f) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos a título de Terço Constitucional Sobre Férias Gozadas. g) Pelo afastamento da incidência e exclusão da contribuição previdenciária e de terceiros, incidentes sobre os valores recolhidos durante os primeiros quinze dias do auxílio doença. h) Pugna-se pelo afastamento da multa prevista no §1, do art. 44, da Lei 9.430/96, ante a inexistência de fraude na criação do SOCIEDADE EDUCACIONAL SENHORA DE FÁTIMA LTDA, e ainda, de forma conjunta, pugna-se pelo afastamento da multa agravada prevista no §2º, do art. 44, da Lei 9.430/96, considerando que as informações solicitadas junto ao processo administrativo,

mostram-se totalmente desnecessárias para a constituição do crédito tributário, considerando que o ente administrativo já possui todos os dados necessários, quais sejam, as GFIP enviadas pelo SOCIEDADE. Permanecendo unicamente, a multa de 75%, esculpida no inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96. i) Caso não seja o entendimento acerca do afastamento das multas prevista no §1º e §2º, do art. 44, da Lei 9.430/96, pugna-se pela exclusão do excedente de 125% (cento e vinte cinco por cento) do cálculo da multa imposta, considerando o seu caráter confiscatório. Permanecendo então, o limite de 100%, de maneira da multa não exceder o valor do tributo."

Nas respectivas razões recursais, as recorrentes Carmen Maria Porto Caldeira Taques e Maria Merênci Caldeira Serpe narram que o Auto de Infração se constitui de créditos referentes a contribuições previdenciárias e outras entidades e fundos, incidentes sobre verbas salariais e valores pagos a contribuintes individuais, com base nos valores informados na GFIP da empresa Sociedade Educacional Senhora de Fátima Ltda., CNPJ nº 10.420.315/0001-41. Alegam que, ao lavrar o Auto de Infração, a Autoridade Administrativa cometeu equívoco ao concluir pela inexistência de fato da Sociedade, transferindo os créditos tributários para o Colégio Senhora de Fátima Educação Infantil, Ensino Fundamental Ltda. do qual a recorrente é sócia administradora, resultando em sua responsabilização como sujeito passivo indevido.

Eis os argumentos coligidos pelas recorrentes:

- a) **Ilegitimidade do sujeito passivo:** a recorrente alega que o Colégio não pode figurar como sujeito passivo, uma vez que os créditos lançados no Auto de Infração são de responsabilidade da Sociedade, empresa distinta, com CNPJ próprio e ativa. Segundo a recorrente, a Autoridade Fiscal desconsiderou a plena capacidade operacional da Sociedade e, sem fundamento legal, imputou a responsabilidade ao Colégio.
- b) **Licitude da constituição da Sociedade:** a recorrente afirma que a Sociedade foi criada legalmente e encontra-se em pleno exercício de suas funções desde 2008, sendo responsável pela gestão do ensino médio, conforme autorização outorgada pela Secretaria de Estado da Educação do Paraná. Dessa forma, a recorrente sustenta que a criação da Sociedade não foi um ato simulado para fins de economia tributária, mas sim um desdobramento regular de sua atuação empresarial.
- c) **Ausência de responsabilidade pessoal tributária:** Com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, a recorrente argumenta que não pode ser responsabilizada pessoalmente pelos créditos tributários, já que não é sócia administradora da Sociedade e que todos os atos praticados pelo Colégio seguiram estritamente a legislação. Defende ainda que não houve qualquer ato que configurasse infração à lei ou abuso de poderes, de modo que a

tentativa de imputação de responsabilidade tributária à sua pessoa é indevida.

- d) Ausência de intimação no procedimento fiscal:** A recorrente alega ofensa ao direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, uma vez que, durante o procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração, não foi oportunizada a sua manifestação sobre os fatos que envolvem o Colégio e a Sociedade. Sustenta que a ausência de intimação configura nulidade do Auto de Infração.

Ante o exposto, pede-se, *verbatim*:

a) pela decretação da nulidade material do Auto de Infração, ante a cabal ILEGITIMIDADE PASSIVA do COLÉGIO SENHORA DE FÁTIMA EDUCAÇÃO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA, considerando que os créditos tributários constituídos se encontravam informados em GFIP de EMPRESA DIVERSA, qual seja, do SOCIEDADE EDUCACIONAL SENHORA DE FÁTIMA LTDA, esta última criada de modo plenamente legítimo, e ostentando plena capacidade operacional.

b) pela nulidade do auto de infração, considerando a ausência de qualquer intimação da responsável legal da empresa no tramite do procedimento fiscal prévio ao lançamento do auto de infração.

Adicionalmente, pugna-se:

a) Pelo afastamento da responsabilidade solidária da ora Recorrente, tendo em vista, a inexistência de fundamento para manutenção da responsabilidade solidária, sob o espeque do art. 135, III, do CTN, considerando que não é SÓCIA ADMINISTRADORA do SOCIEDADE.

b) Pela exclusão de responsabilidade da ora Recorrente frente ao crédito tributário, considerando a inexistência de prática contrária à legislação."

Nas respectivas razões recursais, a recorrente **Maria Merênci Caldeira Serpe** narra que a Autoridade Administrativa cometeu um equívoco ao atribuir ao Colégio Senhora de Fátima Educação Infantil e Ensino Fundamental LTDA ("Colégio") a responsabilidade tributária por contribuições previdenciárias, que seriam, na realidade, devidas pela Sociedade Educacional Senhora de Fátima LTDA ("Sociedade"). A recorrente alega que é sócia administradora do Colégio, mas que este não deveria figurar como sujeito passivo do Auto de Infração, uma vez que as contribuições se referem a fatos geradores relacionados à Sociedade, uma entidade juridicamente distinta, com plena capacidade operacional.

Eis os argumentos adotados pela recorrente, sintetizados:

- a) **Ilegitimidade Passiva do Colégio:** o recorrente sustenta que o Colégio não deveria ter sido incluído no polo passivo do auto de infração. O lançamento do crédito tributário está fundamentado em contribuições informadas pela Sociedade, que é a entidade responsável por tais tributos. A recorrente enfatiza que o Colégio e a Sociedade são pessoas jurídicas distintas, cada uma com sua respectiva autorização legal para operar em diferentes níveis de ensino: o Colégio oferece educação infantil e fundamental, enquanto a Sociedade é responsável pelo ensino médio. A transferência da responsabilidade tributária foi, portanto, equivocada e desprovida de fundamentação legal.
- b) **Regularidade da Sociedade Educacional:** o recorrente refuta a alegação da Autoridade Administrativa de que a Sociedade seria uma entidade inexistente de fato ou criada de forma simulada para fins de economia tributária. Afirma que a Sociedade foi criada legalmente em 2008, com o objetivo específico de gerenciar o ensino médio, conforme autorizada pela Secretaria de Educação do Estado do Paraná. A Sociedade possui plena capacidade operacional, demonstrada por documentos contábeis, extratos bancários e registros de pagamentos de salários e pró-labore. A recorrente alega, portanto, que a Sociedade tem uma função legítima e essencial no sistema educacional do grupo econômico ao qual pertence.
- c) **Nulidade por Violação ao Contraditório e à Ampla Defesa:** a recorrente argumenta que, durante o procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração, não foi intimada ou notificada para prestar esclarecimentos sobre a distinção entre o Colégio e a Sociedade. Dessa forma, não teve a oportunidade de exercer seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, o que configura uma grave violação do devido processo legal.
- d) **Ausência de Responsabilidade Pessoal:** a recorrente alega que não pode ser responsabilizada pessoalmente pelo débito tributário, uma vez que, conforme o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), a responsabilidade pessoal só se aplica quando o administrador comete ato ilícito ou com excesso de poderes, o que não ocorreu no caso em questão. A criação da Sociedade foi feita de acordo com as normas legais, e a recorrente não praticou qualquer ato contrário à legislação tributária.
- e) **Nulidade Material do Auto de Infração:** a recorrente requer a nulidade do auto de infração por erro material, uma vez que o crédito foi atribuído a um sujeito passivo incorreto (o Colégio), em vez de à Sociedade, que é a verdadeira devedora das contribuições.

Ante o exposto, pede-se, *verbatim*

**Preliminarmente:** a) "Pela decretação da nulidade material do Auto de Infração, ante a cabal ILEGITIMIDADE PASSIVA do COLEGIO SENHORA DE FATIMA EDUCACAO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA, considerando que os créditos tributários constituídos se encontravam informados em GFIP de EMPRESA DIVERSA, qual seja, do SOCIEDADE EDUCACIONAL SENHORA DE FÁTIMA LTDA, esta última criada de modo plenamente legítimo, e ostentando plena capacidade operacional." b) "Pela nulidade do auto de infração, considerando a ausência de qualquer intimação da responsável legal da empresa no tramite do procedimento fiscal prévio ao lançamento do auto de infração."

**No mérito:** a) "Pelo afastamento da responsabilidade solidária da ora Recorrente, tendo em vista, a inexistência de fundamento para manutenção da responsabilidade solidária, sob o espeque do art. 135, III, do CTN, considerando que não é SÓCIA ADMINISTRADORA do SOCIEDADE." b) "Pela exclusão de responsabilidade da ora Recorrente frente ao crédito tributário, considerando a inexistência de prática contrária à legislação."

É o relatório.

## VOTO

### 1 RECURSO VOLUNTÁRIO DE COLÉGIO SENHORA DE FÁTIMA EDUCAÇÃO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA.

#### 1.1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário interposto pelo recorrente, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pela parte.

Não conheço da alegada inconstitucionalidade da multa, por efeito confiscatório, nos termos da Súmula 02/CARF, que tem o seguinte teor:

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

Não obstante, se necessário e no momento oportuno, submeterei ao Colegiado a necessidade de observância de orientações gerais e vinculantes (*erga omnes*), cognoscíveis por dever de ofício e aplicáveis ao quadro fático.

Ademais, o recorrente pleiteia a exclusão das seguintes verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob o argumento de não possuírem caráter salarial:

- a) Aviso prévio indenizado;
- b) Salário-maternidade;
- c) Terço constitucional sobre férias gozadas;
- d) Auxílio-doença referente aos primeiros 15 dias de afastamento.

A alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre determinadas verbas não será conhecida, na medida em que o presente lançamento é relativo a Gilrat sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação, sem destaque dos valores indicados.

Nesse sentido, confira o seguinte precedente:

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a atuação.

A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a atuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

(Processo 10480.733417/2013-83, acórdão 2202-010.358, rel. Sonia de Queiroz Accioly).

Desse modo, o respectivo pedido e razões recursais não podem ser conhecidos.

## 1.2 PRELIMINARES

### 1.2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR ILEGITIMIDADE PASSIVA

A recorrente argumenta que houve violação do art. 121, I do CTN, na medida em que o contribuinte dos tributos exigidos não é o Colégio, que explora a atividade de prestação de serviços de ensino médio, enquanto a Sociedade, por atuar na exploração de atividade de prestação de serviços de ensino infantil e fundamental, seria o correto sujeito passivo das exações.

Conforme se lê nos autos, a imputação de sujeição passiva foi motivada pela confusão ou sobreposição dos recursos detidos por ambas as pessoas jurídicas no exercício das

atividades de ensino, quer fossem voltadas ao ensino médio, quer fossem voltadas aos ensinos infantil e fundamental.

Portanto, a questão de fundo aventada pela recorrente não se refere propriamente a erro na identificação do sujeito passivo, mas à validade ou não da estrutura negocial e operacional adotada, perante a legislação de regência.

Nesse sentido, a preliminar deve ser conhecida como matéria de mérito, acerca da existência ou não de operações distintas, executadas por pessoas jurídicas diferentes, ainda que com o compartilhamento de determinados recursos, como os estabelecimentos prediais.

Ante o exposto, e ressaltando o exame da questão no momento oportuno, rejeito a preliminar.

#### 1.2.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR EXTRAPOLAÇÃO DO PERÍODO FISCALIZADO

A recorrente afirma que o lançamento é nulo, porquanto o período relativo aos créditos constituídos é superior ao período efetivamente fiscalizado.

Argumenta-se que o período de apuração dos créditos — de 01/2015 a 12/2017 — extrapola o período descrito na constituição do crédito do relatório fiscal, que compreende apenas o ano de 2017. Tal incongruência, segundo o recorrente, seria suficiente para a nulidade do auto de infração.

De fato, houve um erro material na datação do relatório, especificamente no Item 3 do Refisc, que afirma ter o procedimento fiscal o escopo temporal do ano de 2017.

Ocorre que o simples ou mero erro material é aquele erro cometido de forma não intencional, geralmente relacionado a aspectos formais ou tipográficos, que não altera o conteúdo substancial ou a essência de um ato jurídico, decisão judicial ou documento. Esse tipo de erro pode incluir, por exemplo, erros de digitação, equívocos numéricos, omissões não substanciais ou incorreções evidentes que não afetam os direitos das partes nem modificam o mérito da questão tratada. A correção de um simples erro material pode ser feita de ofício (sem necessidade de provocação das partes) e não exige um novo julgamento ou modificação da decisão em si.

No âmbito jurídico, a correção de um simples erro material tem por objetivo ajustar a forma, mantendo inalterada a substância do ato ou documento.

No caso em exame, a anodicidade do erro pode ser recuperada dos seguintes elementos:

- a) As informações detalhadas contidas nos documentos específicos dos Autos de Infração abrangem o período correto, e, portanto, infirmam a datação equivocada;

- b) O Item 1 indica que o procedimento abrangeu o período de 01/2015 a 12/2017.de modo a reforçar o juízo sobre a trivialidade do erro material;
- c) As cópias dos documentos integrantes da autuação, apresentadas à recorrente, permitiram a compreensão do quadro e a apresentação de defesa ampla e exauriente.

Desse modo, confirmado que os demais elementos dos autos permitiram à recorrente identificar a trivialidade do erro, bem como a definir o quadro fático-jurídico, com a motivação e a fundamentação legal do lançamento, não houve erro capaz de impedir o exercício do direito à ampla defesa (art. 59 do Decreto 70.723/1972).

Ante o exposto, rejeito a preliminar.

Passo ao exame das questões de mérito.

### 1.3 MÉRITO

#### 1.3.1 VALIDADE DA ATRIBUIÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS À RECORRENTE, EM FUNÇÃO DA ESTRUTURA EMPRESARIAL ADOTADA

Conforme se lê no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu haver confusão entre as pessoas jurídicas Colégio e Sociedade, na medida em que elas compartilhariam recursos materiais e humanos para a prestação indistinta de serviços nas áreas de ensino infantil, fundamental e médio, com o único objetivo de reduzir artificial e falsamente a carga tributária.

Em sentido diverso, a recorrente argumenta que a distinção possuía função empresarial-regulatória, na medida em que:

- a) **Finalidade e criação legítima da *Sociedade Educacional Senhora de Fátima Ltda.*:** O recorrente afirma que a *Sociedade* foi criada em 29/09/2008 com o propósito legítimo de separar a gestão e responsabilidades entre os níveis de ensino, sendo a *Sociedade* responsável pelo ensino médio e o *Colégio Senhora de Fátima* pelo ensino infantil e fundamental. Destaca que essa divisão de funções e responsabilidades é lícita e justificada por razões administrativas e operacionais.
- b) **Autorização formal das atividades pelo poder público:** O recorrente aponta que tanto o *Colégio* quanto a *Sociedade* possuem autorizações específicas emitidas pela Secretaria de Educação do Estado do Paraná. O *Colégio* tem autorização para o ensino infantil e fundamental, enquanto a *Sociedade* detém a concessão para explorar o ensino médio. Essas autorizações

reforçam a legalidade da divisão entre as duas entidades e comprovam a capacidade operacional de ambas.

- c) **Operacionalidade e atuação contínua:** O recorrente argumenta que a *Sociedade* exerce suas atividades de ensino médio desde sua criação, sendo a mantenedora legítima desse nível de ensino, conforme confirmado pelas renovações das permissões governamentais ao longo dos anos, inclusive uma recente renovação em 16/06/2020. A existência de alunos matriculados no ensino médio e a emissão de boletos bancários e certificados de conclusão de curso pela *Sociedade* são apresentadas como prova adicional de sua operacionalidade.
- d) **Autonomia jurídica das duas entidades:** O recorrente destaca que tanto o *Colégio* quanto a *Sociedade* são pessoas jurídicas distintas, com atividades específicas e devidamente registradas. O *Colégio* está formalmente registrado para as atividades de ensino infantil e fundamental, enquanto a *Sociedade* é responsável pelo ensino médio. Cada uma possui seus próprios CNPJs, regimentos, atividades e objetivos sociais distintos.
- e) **Separação das atividades com base na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996):** O recorrente aponta que a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional estabelece que a educação escolar básica é composta por três níveis (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio), cada um exigindo permissão específica do poder público. A estrutura empresarial adotada, segundo o recorrente, respeita essas disposições legais, com as duas entidades separadas para gerenciar diferentes níveis de ensino.

A legislação de regência assegura ao empreendedor ampla liberdade na estruturação das atividades econômicas, com o objetivo de encontrar os meios mais eficientes e menos lesivos a valores fundamentais de alcançar seus objetivos individuais, além dos objetivos sociais, como a criação de condições à distribuição de renda e ao suprimento das necessidades humanas.

Por ocasião do julgamento do RE 958.252 (rel. min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 13-09-2019), que trago apenas para contextualizar o quadro, disse o min. Luiz Fux:

Vale recordar que não há norma jurídica no ordenamento positivo conferindo caráter cogente à solução restritiva. Nesse cenário, exsurge em importância o princípio fundamental e necessário em qualquer ordenamento constitucional, e que na Carta brasileira pode ser extraído do art. 5º, II: o princípio da liberdade jurídica, consistente na faculdade de agir ou deixar de agir conforme se aprover. Trata-se de imperativo lógico inferido da impossibilidade de reger de forma adequada, por limitações cognitivas próprias da condição humana dos legisladores, todas as infinitas situações decorrentes das relações interpessoais.

Mais além, o princípio da liberdade jurídica é consectário da dignidade da pessoa humana, pois esta, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, compreende o ser humano como um ser intelectual e moral, capaz de se determinar e de se desenvolver em liberdade (“Dem liegt die Vorstellung vom Menschen als einem geistig-sittlichen Wesen zugrunde, das darauf angelegt ist, in Freiheit sich selbst zu bestimmen und sich zu entfalten”) (BVerfGE 45, 187).

A propósito do IX Seminário CARF de Estudos Tributários e Aduaneiros, assim me manifestei<sup>1</sup>:

Como se lê nos precedentes indicados, o STF superou esses critérios, ao assumir que o zeitgeist do século XXI exigiria abordagem mais moderna e evoluída, que permitisse o pleno desenvolvimento de utilidades antes previstas tão-somente em obras de ficção científica.

Preponderariam:

- a. visão substantiva da legalidade;
- b. liberdade dos agentes econômicos de contratarem e estabelecerem estratégias racionais de produção, ainda que heterodoxas ou exóticas;
- c. fomento da livre-iniciativa;
- d. respeito à livre-concorrência
- e. compartilhamento dos riscos do empreendimento entre empresários e demais colaboradores;
- f. ampla liberdade organizacional

Feita essa contextualização, do ponto de vista estritamente legal, sem apelo constitucional, a questão que se coloca é se o recorrente possui estrutura própria, inconfundível, para prestar exclusivamente serviços específicos de ensino médio, ou, se conforme observou a autoridade fiscal, esses recursos materiais e humanos são utilizados indistintamente também para prestar serviços de educação infantil e fundamental.

A autoridade concluiu que não, nos seguintes termos:

---

<sup>1</sup> DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS JUDICIAIS VINCULANTES AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): O CASO DA “PEJOTIZAÇÃO” VS. TERCEIRIZAÇÃO. In Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [ et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

19. A cláusula quarta do contrato social do COLÉGIO traz como seu objeto social, o ramo de educação infantil e ensino fundamental. Já o contrato social da SOCIEDADE, também pela cláusula quarta, traz estas mesmas atividades e, ainda, o ensino médio. Em consulta à Internet, verificou-se que somente há domínio eletrônico para o COLÉGIO, que é o “www.colegiosenhoradefatima.com.br” em que constam as atividades de ensino fundamental e ensino médio, o que deixa claro que é o COLÉGIO que oferece todas as atividades ao público, inclusive com relato da história do COLÉGIO que destaca que este começou suas atividades com a oferta de ensino fundamental em 1984 e a partir de 1993, passou a abranger, também, o ensino médio. Ou seja, de fato, há uma única empresa, o COLÉGIO SENHORA DE FÁTIMA EDUCAÇÃO INFANTIL, ENSINO FUNDAMENTAL LTDA. Em anexo, extrato com as imagens do portal desta empresa na Internet.

20. Tanto a SOCIEDADE quanto o COLÉGIO foram intimados através dos respectivos termos de início de procedimento fiscal e também dos termos de intimação fiscal de 19/06/2019, emitido para ambas, a prestar esclarecimentos acerca da relação entre as duas. Até a presente data não houve manifestação de qualquer parte.

21. Por todo o exposto conclui-se que a SOCIEDADE não existe de fato e foi criada de forma simulada para que em suas GFIP, o COLÉGIO alocasse gradativamente seus funcionários, visando os benefícios da tributação diferenciada da sistemática de tributação do SIMPLES NACIONAL em relação às contribuições previdenciárias patronais, GILRAT e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre verbas salariais e valores pagos a contribuintes individuais, todos da SOCIEDADE. Assim, a fiscalização elaborou a Representação Fiscal para a baixa de ofício de seu CNPJ, cópia em anexo, a qual integra o Processo nº 10980.728.912/2019-95, com base no Inciso I do Artigo 80 da Lei nº 9430, e na alínea “a” do Inciso II do Artigo 29 da Instrução Normativa RFB nº 1863 de 27/12/2018.

Conforme se vê, a autoridade lançadora adotou os seguintes critérios decisórios determinantes, para entender que todas as atividades seriam desempenhadas por uma única pessoa jurídica:

- a) Ausência de colaboração com a atividade fiscalizatória;
- b) Sobreposição parcial de objetos contratuais, na medida em que as atividades desempenhadas pela Sociedade também abarcariam as atividades desempenhadas pelo Colégio, com o acréscimo do ensino médio;
- c) Oferta de todos os serviços, ao mercado, por uma única pessoa jurídica, o Colégio, que concentraria todas as atividades.

Rejeito o primeiro motivo adotado, pois a postura do contribuinte é irrelevante ao lançamento, que deve ser realizado por dever de ofício, em observância à estrita legalidade (arts. 142, 145 e 149 do CTN). Quando relevante, a postura do contribuinte é expressamente normatizada, para aplicação de penas ou de benefícios, mas ela é neutra para fins de identificação do próprio fato jurídico tributário. Dito de outro modo, a autoridade lançadora não pode desumir da postura do contribuinte a ocorrência ou não do fato jurídico tributário, nem de qualquer dos elementos da obrigação tributária.

O segundo motivo adotado é indiciário, pois sugere, em contiguidade, que ambas as entidades poderiam competir, apesar de, concretamente, essa hipótese ser improvável. Mas, isoladamente, ela seria insuficiente para reconhecer a inexistência operacional da Sociedade.

Parece-me que o critério determinante fundamental está na inexistência de oferta **ostensiva** ao mercado dos serviços exclusivamente prestados por uma e por outra entidade, com recursos próprios, ainda que parcialmente compartilhados.

Em especial, além do compartilhamento da *persona* de apresentação pública, sem distinção (como ocorre com algumas entidades educacionais, que, em nome próprio, participam de alianças ou de uso de metodologias e de recursos humanos eventuais), não está clara a distinção entre os corpos docentes e discentes, isto é, e.g., que os professores dedicados ao ensino médio estivessem jungidos à pessoa jurídica correta, e que fossem remunerados por recursos provenientes das fontes ligadas a essa atividade.

As alegações de que, atualmente, o Colégio possui ao menos 345 alunos de ensino médio é ineficaz, pois a informação não se refere ao período fiscalizado. De modo semelhante, os documentos pertinentes à Sociedade se referem a períodos diversos daqueles fiscalizados.

Em síntese, a questão em discussão não está em se definir se duas empresas cujo quadro social contém os mesmos sócios podem exercer potencialmente objetos sociais distintos nas áreas de educação infantil e fundamental, de um lado, e de ensino médio, do outro, ainda que comunguem de certos recursos humanos e materiais, como prédios. Essa possibilidade legal existe. Diferentemente, a questão que se colocou é se, concretamente, essas duas pessoas jurídicas possuem estrutura operacional diferenciada, e se prestaram os respectivos serviços, como entidades ostensivamente diversas, e a resposta é negativa.

Ante o exposto, rejeito o argumento.

### 1.3.2 AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADAS PARA A APLICAÇÃO DA MULTA (ART. 44, §1º DA LEI 9.430/1996)

A recorrente registra que faltaria motivação e fundamentação à multa aplicada, nos seguintes termos:

Não por menos, conforme pode-se verificar pelos documentos anexos, o SOCIEDADE devidamente possui a sua respectiva OPERACIONALIDADE, auferindo RENDA pelas mensalidades. E ainda, cumpridora com as obrigações de escrituração contábil, as qual devidamente registradas na Junta Comercial do Estado do Paraná. Desta forma, confirmada a inexistência de fraude na criação do SOCIEDADE, e considerando que este foi o único pretexto para aplicação da multa duplicada esculpida no §1º, do art. 44, da Lei 9.430/96, pugna-se pelo afastamento da mesma, ante a perda da razão para tanto

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

[...]

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

**Numero do processo:**35710.003162/2003-29

**Turma:**Sexta Câmara

**Seção:**Segundo Conselho de Contribuintes

**Data da sessão:**Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

**Data da publicação:**Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

**Ementa:**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

**Numero da decisão:**206-01.727

**Decisão:**ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

**Nome do relator:**RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

**Numero do processo:**19311.720257/2016-71

**Turma:**Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

**Câmara:**Terceira Câmara

**Seção:**Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:**Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:**Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:**Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

**Numero da decisão:**3302-006.576

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

**Nome do relator:**CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

**Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:**

Tema 339/STF

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.

## Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação *per relationem*. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

Ademais, conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis. A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única

solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Acerca da importância da identificação do dolo, ainda que pela via de fatos vicários, assim tive a oportunidade de me manifestar<sup>2</sup>:

Por ocasião do julgamento do REsp 1.854.893 (Sexta Turma, DJe 14.09.2020), tendo como relator o Ministro Rogério Schietti Cruz, o Tribunal analisou caso a envolver uma sócia de pessoa jurídica, que foi acusada de sonegação fiscal ao assumir a titularidade da empresa, após o falecimento de seu cônjuge. A acusação se baseou na alegação de que, durante o período de maio de 1998 a dezembro de 2001, a empresa teria suprimido o pagamento de ICMS no valor de R\$ 691.423,76, por meio de inserção de elementos inexatos e omissão de operações em documentos fiscais. A contribuinte, inexperiente na administração da empresa, delegou as questões tributárias a gerentes com conhecimento técnico e a empresas de consultoria. As principais questões jurídicas discutidas foram as seguintes:

Responsabilização Penal: Se a recorrente poderia ser responsabilizada penalmente com base na teoria do domínio do fato. 2) Nexo de Causalidade: A existência ou não de nexo de causalidade entre as ações da recorrente e o resultado delituoso. 3) Dolo e Culpa: A necessidade de caracterização do dolo para a configuração do crime de sonegação fiscal, dado que a conduta culposa não é prevista na legislação aplicável. Conforme se lê no voto condutor, argumentou-se que a teoria do domínio do fato, por si só, seria insuficiente para estabelecer nexo de causalidade entre o agente e o resultado delituoso. A posição de gestor ou administrador não implicaria automaticamente a participação em um delito sem provas concretas que vinculem a conduta do agente ao crime. Ademais, a sócia, ao assumir a empresa devido ao falecimento do cônjuge, não teria experiência para conduzi-la, o que a levou a delegar questões tributárias a profissionais especializados. Essa delegação, reconhecida pelas instâncias ordinárias, demonstraria uma conduta negligente ou imprudente, mas não dolosa. Por fim, entendeu-se que, para a configuração do crime de sonegação fiscal, é necessário que haja dolo, isto é, a intenção deliberada de fraudar o Fisco. No caso em questão, a conduta da recorrente foi classificada como culposa, por falta de fiscalização e supervisão adequada, mas sem o dolo necessário para a configuração do crime. Em conclusão, a Sexta Turma do STJ, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, absolvendo a recorrente. O Tribunal concluiu que a responsabilização penal com base na teoria do domínio do fato não se

---

<sup>2</sup> Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024

aplicaria ao caso concreto, pois não teria havido demonstração de nexos de causalidade entre a conduta da recorrente e o resultado delituoso, nem a caracterização do dolo necessário para a configuração do crime de sonegação fiscal. Esse precedente é interessante, por várias razões. Não apenas o Tribunal renunciou ao uso dos atalhos que crescem elipticamente ao recurso especial a discricionariedade própria do writ of certiorari, como a “impossibilidade de reexame de fatos e de provas”, mas também se firmaram dois vetores interpretativos relevantes: a) Imperícia ou negligência na administração da pessoa jurídica é insuficiente para caracterizar a intenção necessária à criminalização da conduta; e b) A utilização da teoria do domínio do fato à caracterização da responsabilidade penal, no campo dos Crimes contra a Ordem Tributária, é temerária.

[...]

Ademais, diante dos pontos de contato entre o Direito Penal e o Direito Tributário, a influência recíproca também seria justificável, de modo a sugerir a revisão da interpretação de falsidade, na quadra da atividade fiscal, não mais como simples inexatidão ou divergência interpretativa.

A propósito, disse a i. Conselheira Sonia de Queiroz Accioly (Processo 10665.722801/2012-10, Acórdão 2202-009.301):

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude ou a simulação fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Assim não fosse, todas as omissões de rendimentos ensejariam multa qualificada. Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão.

É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada. No presente caso, observa-se a inexistência de descrição mínima de ação simulatória/fraudulenta ou de dolo.

De fato, nem o relato fiscal, nem a instrução processual demonstram estes comportamentos ensejadores da qualificadora.

No caso em exame, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Com base nos dados presentes, não observo inequívoca intenção de ocultar, nem de dissimular, as atividades desempenhadas pelos empregados ou associados da recorrente.

Não me parece que, da descrição feita pela autoridade lançadora, esteja afastada a possibilidade de que a estrutura adotada pela recorrente decorra de erro de interpretação, de má-leitura da legislação de regência, ou mesmo de imperícia na condução de empreendimento.

Ante o exposto, acolho o argumento, tão-somente para afastar o aumento da multa, em 50%, previsto no art. 44, § 1º da Lei 9.460/1996.

### 1.3.3 INVALIDADE DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, § 2º DA LEI 9.340/1996, POR DESNECESSIDADE DAS INFORMAÇÕES SOLICITADAS

Argumenta o recorrente que o §2º, do art. 44, da Lei 9.430/1996 seria inaplicável ao caso, dado que as informações solicitadas junto ao processo administrativo mostrar-se-iam totalmente desnecessárias para a constituição do crédito tributário, dado que o ente administrativo já possui todos os dados necessários, quais sejam, as GFIP enviadas pelo SOCIEDADE.

Em regra, a neutralidade da falta das informações requeridas pela autoridade lançadora impede a aplicação da multa prevista no art. 44, § 2º da Lei 9.430/1996, como se vê no seguinte precedente:

**Numero do processo:** 16561.720010/2012-91

**Data da sessão:** Thu Aug 25 00:00:00 UTC 2022

**Data da publicação:** Thu Oct 20 00:00:00 UTC 2022

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Exercício: 2008 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido se restar comprovado que,

em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

**MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. PREJUÍZO.** A conclusão da fiscalização no sentido de os documentos apresentados pelo contribuinte em respostas às intimações serem imprestáveis não é motivo para o agravamento da multa prevista no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, **especialmente na hipótese de não ter havido prejuízo para a conclusão do lançamento.**

**Numero da decisão:** 9202-010.382

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, que lhe deu provimento. (assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente (assinado digitalmente) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

**Nome do relator:** RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI

**Numero do processo:** 10932.000511/2010-44

**Data da sessão:** Mon Jul 19 00:00:00 UTC 2021

**Data da publicação:** Tue Aug 24 00:00:00 UTC 2021

**Ementa:** ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS OU RENDIMENTOS. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 133. A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

**Numero da decisão:** 9303-011.566

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

**Nome do relator:** Não informado

**Numero do processo:** 11065.725082/2011-21

**Turma:** 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:** 2ª SEÇÃO

**Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:** Thu Sep 19 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Mon Oct 14 00:00:00 UTC 2024

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. MULTA. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GANHO DE OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DECORRENTE DE GANHO DE CAPITAL. POSSIBILIDADE O lançamento decorrente de ganho de capital não é efetuado com base em presunção, mas sim na efetiva constatação da omissão do rendimento e na apuração do mesmo com base em documentos. Portanto, no citado caso, inaplicável a Súmula CARF nº 133, sendo de rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do

sujeito passivo. MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DECORRENTE DE APD. SÚMULA CARF Nº 133. IMPOSSIBILIDADE. O agravamento da multa de ofício não é aplicável nos casos em que a ausência de documentos e/ou esclarecimentos é o principal fundamento da autuação por omissão de rendimentos. O lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto é decorrente de presunção legal, na medida em que apura-se a omissão de rendimento com base em despesas/gastos do contribuinte não condizentes com os ganhos/rendimentos conhecidos no período. Neste sentido, aplica-se o racional da Súmula CARF nº 133, que abrange lançamentos baseados na presunção de omissão de receitas ou rendimentos, como no caso do APD, para afastar a multa agravada.

**Numero da decisão:** 9202-011.503

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator) e Leonam Rocha de Medeiros, que conheciam parcialmente apenas para rediscutir a matéria Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 133 - agravamento da multa de ofício por falta de atendimento à intimação apenas em relação ao lançamento decorrente de ganho de capital. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento para restabelecer o agravamento da multa sobre o lançamento decorrente de ganho de capital. Vencidos os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes, Mário Hermes Soares Campos e Liziane Angelotti Meira, que davam provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Assinado Digitalmente Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator Assinado Digitalmente Liziane Angelotti Meira – Presidente Assinado Digitalmente Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora Designada Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Nome do relator:** RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM

Nesse ponto, decidiu o órgão julgador de origem:

De se ver que a previsão legal que sustenta o agravamento da multa que ora hostiliza a Insurgente, assim prevê:

*Lei 9.430/96 Art. 44. (...)*

*(...)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

- prestar esclarecimentos;*
- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*
- apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

No Refisc, a Autoridade Fiscal fez constar:

*Houve ainda, o agravamento em 50% da multa em comento no parágrafo anterior, tendo em vista que o COLÉGIO não apresentou esclarecimentos e documentos solicitados através de termos de intimação fiscal, conforme estabelecido no Parágrafo 2º, Incisos I e II, também do Artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. As solicitações da fiscalização foram as seguintes:*

*Termo de Início de Procedimento Fiscal de 10/05/2019 – itens 2 e 3.*

*TIF - Termo de Intimação Fiscal de 19/06/2019 (re-intimação) - toda a solicitação.*

*TIF de 09/08/2019 - todas as solicitações.*

*TIF de 06/09/2019 – todas as solicitações.*

*TIF de 21/10/2019 – toda a solicitação.*

Consoante tratado alhures, é no transcorrer do procedimento fiscal que a Autoridade responsável perscruta os fatos para definir, ao final, os fatos geradores efetivamente ocorridos e demais nuances das obrigações tributárias envolvidas a fim de determinar a matéria tributável.

No intuito de fornecer o necessário aparato à Administração Tributária em tal busca é que a legislação prevê obrigações tributárias acessórias, às quais estão sujeitos os contribuintes e, até, coercibilidades.

No casuísmo vertente, ainda que pudesse a Autoridade Fiscal dispor, de início, dos elementos que, ao final, serviram de subsídio para o lançamento em debate, não por isso deixou de haver prejuízo e retardo nos trabalhos fiscais pela falta de colaboração do contribuinte no atendimento das solicitações regularmente realizadas, posto que, na busca da verdade real possível de ser desvendada, muito remanesceu, efetiva ou potencialmente, na obscuridade.

A referida Autoridade cumpriu o seu dever de efetuar o lançamento reputado devido com base nos elementos de que dispunha mas, lado outro, não passa despercebida a atuação da Insurgente que, contrariando ordenamento regente e valores caros à sociedade brasileira, se furtou em colaborar na busca da verdade revelada pelos fatos.

Com efeito, diante do ordenamento e de tudo que do processo consta, também nessa questão, não assiste razão à Impugnante.

Como se observa, a falta de apresentação de informações, pela recorrente, não embarçou o lançamento, nem escamoteou fatos jurídicos, de modo que a autoridade lançadora pode aferir os critérios da obrigação tributária a partir de confronto com documentação acessível, como as GFIPs.

Por inexistir prejuízo à administração tributária, entendo inaplicável ao caso a multa prevista no art. 44, §2 da Lei 9.430/1996.

#### 1.3.4 SÍNTESE

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento, tão-somente para (a) afastar o aumento da multa, em 50%, previsto no art. 44, § 1º da Lei 9.460/1996, reduzindo-a ao patamar de 75%; e (b) afastar a aplicação da multa prevista no art. 44, § 2º da Lei 9.430/1996.

---

## 2 RECURSO VOLUNTÁRIO DE CARMEN MARIA PORTO CALDEIRA TAQUES

---

### 2.1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões apresentadas pela parte.

---

### 2.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE, POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO

A recorrente afirma que a falta de cientificação para apresentar esclarecimentos no curso da atribuição da responsabilidade tributária viola o art. 23, I do Decreto 70.235/1972, e o art. 33, §§ 1º e 2º do art. 33 da Lei 8.212/1991.

Para fins de registro, transcrevo minha percepção sobre a necessidade de chamada do contribuinte ou do responsável antes da chamada “fase litigiosa” do procedimento administrativo fiscal, baseada, dentre outros, na constatação de que (a) o lançamento tributário é pautado pela estrita legalidade, o que impele a autoridade fiscal a aferir com precisão os critérios

da relação jurídica tributária, sem se basear apenas em dados imediatamente disponíveis, mas insuficientes; e (b) a tendência de transformação do PAF de relação adversarial em relação de cooperação:

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF. Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida.

Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta

. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar.

Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem.

Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr

termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranquila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

A relevância da preleção do ministro Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, caso se disponha de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitarem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/ DIRPF).

A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto a motivação explícita (artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972).

Não obstante, reconheço que essa não é a orientação dominante nesta c. Turma, e, em observância ao Princípio do Colegiado, adiro à posição que entende desnecessária prévia intimação, ao longo do lançamento, antes da constituição do crédito tributário.

Ante o exposto, rejeito o argumento.

### 2.3 MÉRITO – APLICABILIDADE DO ART. 135, III DO CTN

A recorrente afirma que não estão presentes os requisitos para aplicação do art. 135, III do CTN.

Entendeu o órgão julgador de origem, *verbatim*:

Encerra o art. 135 do CTN, que 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.

Muito embora não haja unanimidade na interpretação do citado dispositivo, é entendimento vigorante de que tal previsão pode ser equiparada à solidariedade em termos tributários, vez que, citando por todos na doutrina o entendimento expressado por Hugo de Brito Machado<sup>19</sup> no sentido de que:

*Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.*

Digno de registro, ainda, o fato de que a responsabilidade em tela não se aplica a qualquer caso, mas, apenas, naqueles adequados à interpretação restritiva do dispositivo em comento. Cite-se, por todos na doutrina, Luís Eduardo Shoueri<sup>20</sup>:

*"Por outro lado, não pode deixar de ser visto que a responsabilidade "pessoal" das pessoas arroladas no artigo 135 não se dá em qualquer caso, mas apenas nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Nota-se que a infração que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento de tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração de lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento de tributo. Para que esse último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações de lei não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento"*

*(original sem grifos)*

17.3. Ocorre que, consoante abordado alhures no presente Voto, restou demonstrado nos autos, por cabedal indiciário assaz robusto, que a tese fiscal, guardando correspondência com a lógica fática demonstrada, andou bem ao concluir que, efetivamente, a SOCIEDADE não comprovou existência autônoma e viável em relação ao COLÉGIO.

17.4. Ademais, da relação imiscuída das duas pretensas sociedades empresárias, emergiu uma coordenação de atos que, conforme tratado, esbarrou em sonegação, em simulação e falseou a verdade, com prestação de informações ao Fisco com absoluto descolamento da verdade e dos assentamentos contábeis disponibilizados (especialmente quanto a 2014).

17.5. Com efeito, emerge indesejável a conclusão de que, ante os fatos elucidados, apesar da absoluta falta de colaboração do teórico grupo econômico, a existência formal de duas empresas autônomas e independentes não guardou aderência à realidade aferida, razão pela qual é possível concluir-se que a empresa SOCIEDADE não passou de uma ficção jurídica, intentada para, tão somente, burlar a Administração Tributária.

17.6. Demais, disso, consoante interpretação prevalente na doutrina do preceptivo em comento, para que incidente, seriam necessários três aspectos: (i) verificação de ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito);

(ii) existência de fato jurídico tributário (lícito); (iii) relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

17.7. Assim, de tudo quanto constante do processo, decanta que restaram vulneradas, como consequência dos fatos apreciados, a legislação civil/societária e a tributária, e, ainda, valores constitucionais como a função social da empresa. Demonstradas tais situações desconformes o direito (fato ilícito), a Autoridade Fiscal reinterpreto os fatos para subsumi- los corretamente à norma tributária e, assim, constituir o crédito tributário reputado devido (lícito). Tendo em vista que os créditos ora debatidos mantêm relação umbilical com a condução dos rumos societários, tem-se por estabelecida a relação de causalidade entre a conduta do ora solidariamente responsável e o lançamento em testilha.

17.8. Destarte, em face da constatação de que o COLÉGIO sempre exerceu, inclusive, as atividades educacionais de ensino médio; da relutância da SOCIEDADE em demonstrar a sua real situação patrimonial, apesar da insistência da Autoridade Fiscal em tal sentido; da simulação nas informações prestadas por intermédio das Gfip, a inexistência ou recusa na apresentação da escrita contábil/sucedâneo da SOCIEDADE e a recusa injustificada na colaboração para elucidação dos fatos esquadrihados, têm-se os elementos fáticos da verossimilhança das afirmações fiscais da inexistência efetiva de tal empresa.

Do exposto, sobrevém a indeclinável conclusão de que não merecem guarida os argumentos das responsáveis solidárias nessa questão.

Para guardar coerência com meu juízo acerca da inexistência de intenção de escamotear ou de falsear os fatos apresentados à autoridade fiscal (item 1.3.2.), também devo concluir que a descrição feita pela autoridade lançadora não identificou, para além de dúvida razoável, que não se reduziu a simples erro de interpretação ou imperícia de gestão, a prática de ato ilícito.

Nesse sentido, a busca por obter as autorizações regulatórias necessárias a cada uma das empresas é indiciária de que, ainda que equivocadamente, recorrente entendia sua conduta como válida e correta, de modo a afastar a aplicação do art. 135, III do CTN.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para afastar a responsabilidade tributária.

### 3 RECURSO VOLUNTÁRIO DE MARIA MERÊNCIA CALDEIRA SERPE

#### 3.1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões apresentadas pela parte.

#### 3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE, POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO

A recorrente afirma que a falta de cientificação para apresentar esclarecimentos no curso da atribuição da responsabilidade tributária viola o art. 23, I do Decreto 70.235/1972, e o art. 33, §§ 1º e 2º do art. 33 da Lei 8.212/1991.

Para fins de registro, transcrevo minha percepção sobre a necessidade de chamada do contribuinte ou do responsável antes da chamada “fase litigiosa” do procedimento administrativo fiscal, baseada, dentre outros, na constatação de que (a) o lançamento tributário é pautado pela estrita legalidade, o que impele a autoridade fiscal a aferir com precisão os critérios da relação jurídica tributária, sem se basear apenas em dados imediatamente disponíveis, mas insuficientes; e (b) a tendência de transformação do PAF de relação adversarial em relação de cooperação:

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF. Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida.

Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta

. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar.

Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem.

Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranquila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

A relevância da preleção do ministro Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, caso se disponha de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/ DIRPF).

A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto a motivação explícita (artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972).

Não obstante, reconheço que essa não é a orientação dominante nesta c. Turma, e, em observância ao Princípio do Colegiado, adiro à posição que entende desnecessária prévia intimação, ao longo do lançamento, antes da constituição do crédito tributário.

Ante o exposto, rejeito o argumento.

### 3.3 MÉRITO – APLICABILIDADE DO ART. 135, III DO CTN

A recorrente afirma que não estão presentes os requisitos para aplicação do art. 135, III do CTN.

Entendeu o órgão julgador de origem, *verbatim*:

Encerra o art. 135 do CTN, que 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.

Muito embora não haja unanimidade na interpretação do citado dispositivo, é entendimento vigorante de que tal previsão pode ser equiparada à solidariedade em termos tributários, vez que, citando por todos na doutrina o entendimento expressado por Hugo de Brito Machado<sup>19</sup> no sentido de que:

*Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.*

Digno de registro, ainda, o fato de que a responsabilidade em tela não se aplica a qualquer caso, mas, apenas, naqueles adequados à interpretação restritiva do dispositivo em comento. Cite-se, por todos na doutrina, Luís Eduardo Shoueri<sup>20</sup>:

*"Por outro lado, não pode deixar de ser visto que a responsabilidade "pessoal" das pessoas arroladas no artigo 135 não se dá em qualquer caso, mas apenas nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Nota-se que a infração que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento de tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração de lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento de tributo. Para que esse último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações de lei não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento"*

*(original sem grifos)*

17.3. Ocorre que, consoante abordado alhures no presente Voto, restou demonstrado nos autos, por cabedal indiciário assaz robusto, que a tese fiscal, guardando correspondência com a lógica fática demonstrada, andou bem ao concluir que, efetivamente, a SOCIEDADE não comprovou existência autônoma e viável em relação ao COLÉGIO.

17.4. Ademais, da relação imiscuída das duas pretensas sociedades empresárias, emergiu uma coordenação de atos que, conforme tratado, esbarrou em sonegação, em simulação e falseou a verdade, com prestação de informações ao Fisco com absoluto descolamento da verdade e dos assentamentos contábeis disponibilizados (especialmente quanto a 2014).

17.5. Com efeito, emerge indesviável a conclusão de que, ante os fatos elucidados, apesar da absoluta falta de colaboração do teórico grupo econômico, a existência formal de duas empresas autônomas e independentes não guardou aderência à realidade aferida, razão pela qual é possível concluir-se que a empresa SOCIEDADE não passou de uma ficção jurídica, intentada para, tão somente, burlar a Administração Tributária.

17.6. Demais, disso, consoante interpretação prevalente na doutrina do preceptivo em comento, para que incidente, seriam necessários três aspectos: (i) verificação de ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito);

(ii) existência de fato jurídico tributário (lícito); (iii) relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

17.7. Assim, de tudo quanto constante do processo, decanta que restaram vulneradas, como consequência dos fatos apreciados, a legislação civil/societária e a tributária, e, ainda, valores constitucionais como a função social da empresa. Demonstradas tais situações desconformes o direito (fato ilícito), a Autoridade Fiscal reinterpretou os fatos para subsumi- los corretamente à norma tributária e,

*assim, constituir o crédito tributário reputado devido (lícito). Tendo em vista que os créditos ora debatidos mantêm relação umbilical com a condução dos rumos societários, tem-se por estabelecida a relação de causalidade entre a conduta do ora solidariamente responsável e o lançamento em testilha.*

*17.8. Destarte, em face da constatação de que o COLÉGIO sempre exerceu, inclusive, as atividades educacionais de ensino médio; da relutância da SOCIEDADE em demonstrar a sua real situação patrimonial, apesar da insistência da Autoridade Fiscal em tal sentido; da simulação nas informações prestadas por intermédio das Gfip, a inexistência ou recusa na apresentação da escrita contábil/sucedâneo da SOCIEDADE e a recusa injustificada na colaboração para elucidação dos fatos esquadrihados, têm-se os elementos fáticos da verossimilhança das afirmações fiscais da inexistência efetiva de tal empresa.*

*Do exposto, sobrevém a indeclinável conclusão de que não merecem guarida os argumentos das responsáveis solidárias nessa questão.*

Para guardar coerência com meu juízo acerca da inexistência de intenção de escamotear ou de falsear os fatos apresentados à autoridade fiscal (item 1.3.2.), também devo concluir que a descrição feita pela autoridade lançadora não identificou, para além de dúvida razoável, que não se reduziu a simples erro de interpretação ou imperícia de gestão, a prática de ato ilícito.

Nesse sentido, a busca por obter as autorizações regulatórias necessárias a cada uma das empresas é indiciária de que, ainda que equivocadamente, recorrente entendia sua conduta como válida e correta, de modo a afastar a aplicação do art. 135, III do CTN.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para afastar a responsabilidade tributária.

#### **4 DISPOSITIVO**

Ante o exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso voluntário interposto por Colégio Senhora de Fátima Educação Infantil e Ensino Fundamental LTDA e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento, tão-somente para (a) afastar o aumento da multa, em 50%, previsto no art. 44, § 1º da Lei 9.460/1996, reduzindo-a ao patamar de 75%; e (b) afastar a aplicação da multa prevista no art. 44, § 2º da Lei 9.430/1996; em relação aos recursos interpostos por Carmen Maria Porto Caldeira Taques e Maria Merência Caldeira Serpe, CONHEÇO dos respectivos pedidos e razões recursais para DAR-LHES PROVIMENTO, de modo a afastar a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III do CTN.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**