



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720491/2021-03
ACÓRDÃO	2101-003.446 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIAÇÃO CIDADE DUTRA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2017 a 31/12/2017

PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO NÃO APRESENTADA. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO. PRECLUSÃO.

A não apresentação de impugnação impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual o recurso voluntário não pode ser conhecido.

SÚMULA CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Súmula CARF nº 173

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE.

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se consumam pela inércia do sujeito passivo.

SÚMULA CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria de votos, não conhecer do recurso voluntário apresentado pelo coobrigado Espólio de João Gonçalves Gonçalves e rejeitar e preliminar de nulidade da decisão recorrida constante do recurso da contribuinte. Vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior (relator), que votou por conhecer parcialmente do recurso voluntário do coobrigado Espólio de João Gonçalves Gonçalves, somente quanto à arguição de nulidade por falta de intimação do auto de infração, e na parte conhecida, acolher preliminar de nulidade da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à Unidade de origem, para que fosse regularmente intimado o referido responsável solidário a apresentar, caso tivesse interesse, manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório, seguido de novo julgamento em primeira instância; b) por maioria de votos, reconhecer de ofício a decadência com relação ao responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves, para excluí-lo do polo passivo da obrigação tributária Vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior (relator); c) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário da contribuinte Viação Cidade Dutra Ltda., não conhecendo as alegações relativas à exclusão da responsabilidade solidária dos coobrigados; de inconstitucionalidade da multa; de falsidade de declarações e agravamento da multa que não aquelas relacionadas à ocorrência de erro material em GFIP; e na parte conhecida, negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Carolina Silva Barbosa.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Ana Carolina Silva Barbosa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração (e-fls. 64 a 70), relativa à imposição de multa isolada por compensação de contribuições previdenciárias com falsidade da declaração, para os períodos de apuração de 04 a 12/2017, totalizando um valor de R\$ 11.809.552,07.

2. No âmbito do mesmo procedimento fiscal que originou o referido Auto, houve glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias realizada em GFIP, para os períodos de apuração de 04 a 12/2017, através de Despacho Decisório formalizado e controlado no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº. 15746.720703/2021-44, também apreciado no âmbito da presente sessão de julgamento.

3. A síntese do feito até a fase recursal já foi competentemente formalizada quando de sua apreciação anterior por este Colegiado, da qual resultou a edição da Resolução Carf nº. 2101-000220, de 04.09.2024 (e-fls. 266 a 274), convertendo-se, ali, o julgamento em diligência. Transcreve-se a seguir tal relatório, já ali contidos, no entender deste Relator, todos os elementos relevantes até o julgamento que resultou na edição da citada Resolução, *verbis*:

“(…)

2. A decisão de piso relatou os aspectos fáticos considerados na análise da compensação e as alegações deduzidas na manifestação de inconformidade interposta. Faço a transcrição do relatório:

Início da transcrição do Relatório inserto no Acórdão 108-031.998

Trata-se de Auto de Infração relativo ao lançamento de penalidade pecuniária a título de multa isolada pela compensação com falsidade na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, nos moldes do artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, no período compreendido pelas competências 05/2017 a 01/2018, no valor de R\$ 11.809.552,07.

O lançamento encontra-se motivado pelo Relatório Fiscal de fls. 54/63.

A fiscalizada tomou ciência do início do procedimento fiscal em 19/11/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento dos Correios. Visando apurar a regularidade das referidas compensações, intimamos a fiscalizada, em mais de uma oportunidade, a apresentar os demonstrativos mensais das compensações efetuadas nas GFIP do período fiscalizado, contemplando todo o detalhamento dos valores informados (ajustes de contribuição previdenciária sobre a receita

bruta, créditos considerados), além de esclarecimentos sobre a origem das parcelas compensadas, sob pena de serem consideradas indevidas.

A fiscalizada não esclareceu os questionamentos formulados pela fiscalização ao longo de todo o procedimento fiscal. Em face do silêncio da fiscalizada, não foi possível comprovar a regularidade das compensações de contribuições previdenciárias declaradas nas GFIP do período da auditoria fiscal, motivo pelo qual restou lavrado o Auto de Infração para aplicação da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores indevidamente compensado.

A fiscalizada é optante pela sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, conforme DARF recolhido em 20/02/2017, nos termos do artigo 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. A empresa atua no setor de transporte rodoviário coletivo de passageiros, enquadrada na classe 4921-3 do Código Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 2.0, sujeitando-se ao recolhimento de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta ajustada, em substituição à contribuição previdenciária patronal (CPP), incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos.

Nos termos da Lei, deve efetuar os ajustes da referida contribuição previdenciária patronal – CPP no campo “compensação” da GFIP. Entretanto, a fiscalização detectou a compensação de valores excedentes ao ajuste da CPP, o que ensejou a aplicação da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores compensados indevidamente.

Detalha as GFIP consideradas:¹

(Imagem)

A entrega de GFIP com informações de compensações indevidas impediu a cobrança tempestiva do crédito previdenciário devido, o que possibilitou à fiscalizada fruir vantagem econômica indevida do valor da contribuição previdenciária sonegada. O procedimento adotado pelo contribuinte, qual seja, indicar na GFIP compensações sabidamente indevidas, constitui declaração apresentada com falsidade.

Assim, considerando os termos já alinhavados, resta evidenciado o animus do sujeito passivo, por meio de seus administradores, em alcançar o resultado, mediante fraude. Os fatos descritos apontam para a subsunção do caso concreto às disposições contidas no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/1991 (incluído pela Lei nº 11.941/2009), que prevê a aplicação em dobro da multa indicada no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

DA RESPONSABILIDADE DOS MANDATÁRIOS – ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

¹ 1 Tabela inserta às e-fls. 191 do Acórdão recorrido, que guarda correspondência com a Tabela apresentada às e-fls. 57, no item “IV – DAS COMPENSAÇÕES CONSIDERADAS INDEVIDAS” do Relatório Fiscal (e-fls. 54/63) – nota do relator no CARF.

Compete aos administradores das empresas, por força de lei, regular a condução dos negócios da pessoa jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. No caso concreto, houve infração à lei, cuja estrita observância os administradores da fiscalizada deveriam observar.

Em consequência, alçados estão à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação ao crédito previdenciário lançado no presente auto de infração.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei, os representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por força do texto legal, a responsabilidade dos sócios administradores decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade, posto que oneram o patrimônio social, em flagrante prejuízo aos demais sócios, bem como a terceiros, caso do Fisco.

Pelo exposto, caracterizada a responsabilidade solidária dos sócios administradores a seguir qualificados: Francisco Pinto - Sócio e administrador - CPF 033.680.098-34 - Rua Carlos Tiago Pereira, nº 554 – Jardim da Saúde - São Paulo – SP - CEP 04150-080; Armelin Ruas Figueiredo - Sócio e administrador - CPF 402.303.848-20 - Alameda dos Maracatins, nº 780 – sala 306 – Indianópolis - São Paulo – SP - CEP 04089-001; Espólio de João Gonçalves Gonçalves (ex-sócio administrador) - CPF 006.910.038-15 - Rua Dardenelos, 411 – apto.112 – Alto de Pinheiros - São Paulo - SP - CEP 05468-010; Vicente dos Anjos Diniz Ferraz - Sócio e administrador - CPF 006.215.538-59 - Rua Conde de Porto Alegre, nº 1033 – apto. 142 – Torre A – Campo Belo - São Paulo - SP - CEP 04608-002; Espólio de Joaquim de Almeida Saraiva (ex-sócio administrador) - CPF 219.225.788-00 - Inventariante: Carlos Alberto Saraiva - CPF 055.672.608-14 - Rua Luiz Correia de Melo, nº 148 – apto. 202 – Bloco 3 – Vila Cruzeiro - São Paulo - SP - CEP 04726-220; e, Espólio de Marcelino Antônio da Silva (ex-sócio administrador) - CPF: 006.202.388-87 - Inventariante: Adriana Vaz Ruas da Silva - CPF 230.034.668-01 - Rua Marcos Fernandes, nº 147 – apto.31 – Jardim da Saúde -- São Paulo - SP - EP 04149-120.

Houve a elaboração de Representação Fiscal Para Fins Penais -RFFP.

Houve o seguinte contexto de intimação:

Viação Cidade Dutra Ltda – CNPJ 02.320.010/0001-30 – ciência em 29/06/2021, conforme Edital Eletrônico nº 011217724, fl. 109; Espólio de Vicente dos Anjos Diniz Ferraz – CPF 006.215.538-59 – ciência em 29/06/2021, conforme Edital Eletrônico nº 011217822, fl. 106; Espólio de Marcelino Antonio da Silva – CPF 006.202.388-87 – ciência em 07/06/2021, conforme Edital Eletrônico nº 011177814, fl. 95; Espólio de Joaquim de Almeida Saraiva – CPF 219.225.788-00 – ciência em 29/06/2021, conforme Edital Eletrônico nº 011217846, fl. 103; Espólio de João Gonçalves Gonçalves – CPF 006.910.038-15 – ciência em 29/06/2021,

conforme Edital Eletrônico nº 011217843, fl. 100; Francisco Pinto – CPF 033.680.098-34 – ciência postal em 13/05/2021, conforme Aviso de Recebimento QB009668905BR, fl. 96; e, Armelim Ruas Figueiredo – CPF 402.303.848-20 – ciência postal em 14/05/2021, conforme Aviso de Recebimento QB009668888BR, fl. 97.

Em 29/07/2021 o contribuinte principal apresentou o instrumento de impugnação de fl. 124, com o seguinte teor:

(Imagem)

Os demais sujeitos intimados não apresentaram qualquer instrumento de inconformismo.

Final da transcrição do Relatório inserto no Acórdão 108-031.998

3. Ao julgar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário exigido, o acórdão recorrido tem a ementa redigida como se segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2017 a 31/01/2018

GUIA DE RECOLHIMENTO AO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP. COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE. MULTA ISOLADA DE 150%. CABIMENTO.

É cabível a lavratura de Auto de Infração para fins de imposição de multa isolada de 150% pelo exercício da compensação com falsidade, quando o contribuinte não demonstra a existência do seu crédito tampouco atende às intimações fiscais para fins de esclarecimento.

4. Cientificado da decisão de primeira instância em 14/04/2023 (e-fls. 206)² e interposto o recurso voluntário (e-fls. 214/237), protocolado em 05/05/2023 (e-fls. 212)³, nas razões recursais, o Recorrente manifesta inconformismo com o lançamento e deduz argumentação que se subdivide nos tópicos enumerados a seguir:

(...)

5. Faz-se a transcrição dos pedidos (e-fls. 236/237):

6. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer seja recebido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, conhecido e provido, determinando:

6.1 preliminarmente, seja declarada a nulidade do presente Processo Administrativo Fiscal nº 15.746-720.491/2021-03, por não restar comprovada nos

² Conforme data de entrega disposta no Aviso de Recebimento relativo ao objeto YA175710474BR (e-fls. 206).

³ Termo de Solicitação de Juntada anexado aos autos em 05/05/2023 17:56:25 (e-fls. 212).

autos a intimação pessoal do autuado solidário, Edson Gonçalves, invalidando o Edital Eletrônico e acarretando cerceamento de defesa

6.2 seja deferido o julgamento simultâneo do presente Recurso Voluntário com o Recurso interposto nos autos nº 15746.720703/2021-44, nos termos do § 2º, do art. 140 da Instrução Normativa nº 2055 de 16/04/2021;

6.3 no mérito, seja extinta a multa isolada, em virtude da ausência de fato gerador e da comprovação do ânimo doloso atribuído ao sujeito passivo, posto que os recorrentes comprovaram o erro no preenchimento da GFIP, podendo a autoridade fiscal retificar, não necessitando lançamento de ofício, como também pela inconstitucionalidade da multa isolada, nos termos proferido pelo STF e no Acórdão nº 1401-006.483, do CARF;

6.4 subsidiariamente, caso não seja extinta a penalidade isolada, seja excluída a sua forma qualificada, reduzindo-se para 75% (setenta e cinco por cento), diante da ausência de comprovação de dolo, fraude e sonegação;

6.5 seja extinta a responsabilidade solidária dos sócios recorrentes, diante da falta de comprovação de dolo ou culpa dos mesmos e do nexo causal entre suas funções na empresa com o ato praticado, configurando – no máximo - a responsabilidade subsidiária.

6. Superados incidentes processuais concernentes às procurações outorgadas no processo⁴ e à necessidade de apresentação de termo de compromisso de inventariante⁵.

7. É o relatório.

(...)"

4. A partir do relatório supra, exauriu-se o julgamento anterior deste Colegiado na apreciação da preliminar de nulidade levantada pela recorrente, a partir da alegação de indevida intimação por Edital do responsável solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES (na pessoa do representante deste espólio, Édson Gonçalves), sem prévia intimação por AR ou qualquer tentativa de intimação pessoal ou por meio eletrônico.

5. Mais especificamente, assim decidiu este Colegiado, consoante elementos de e-fls. 272 a 274 da Resolução Carf nº. 2101-000.220 (excerto transcrito):

"(...)

10. Ao examinar os autos do presente processo administrativo fiscal, verificam-se as seguintes constatações:

10.1. Foi lavrado termo de sujeição passiva solidária em relação ao ESPÓLIO DE JOAO GONCALVES GONÇALVES (e-fls. 79/81);

⁴ Intimação (e-fls. 239) e Comunicado (e-fls. 249) expedidos pela Equipe Regional de Execução do Direito Creditório da 8ª Região Fiscal.

⁵ Providência adotada por meio da petição (e-fls. 253/259) e da anexação do documento (e-fls. 260/262).

10.2. Está anexado aos autos documento (fls. 98/99) extraído da página eletrônica dos Correios na Internet, relativo à consulta do rastreamento do objeto QB 009 668 931 BR, identificador supostamente associado à suposta correspondência encaminhada, por via postal, ao endereço do responsável solidário. Note-se que nesta tela de consulta, embora conste informação de suposta data de entrega (13/05/2021) não há identificação precisa sobre o destinatário da correspondência.

10.3. Constatamos ainda a falta de anexação de Aviso de Recebimento que guarde correspondência com o identificador do objeto QB 009 668 931 BR, documento com aptidão de comprovar a tentativa de entrega postal em momento antecedente à expedição do Edital nº 011217843 (e-fls. 100).

11. Diante de tais constatações, parece-nos que há um ponto controvertido nesse processo. Não há prova de que o ESPÓLIO DE JOAO GONÇALVES GONÇALVES tenha sido intimado acerca do lançamento e/ou de sua condição de responsável tributário.

12. Detendo-nos nas alegações recursais, ao fazer referência à norma estatuída no § 1º do artigo 23 do Decreto 70.235/1972, o Recorrente sustenta que o dispositivo permite a intimação por Edital, desde que ocorra a tentativa prévia de intimação pessoal, postal ou por meio eletrônico, e que o insucesso dessas seja devidamente comprovado (e-fls. 217).

13. A matéria sobre a intimação por edital está pacificada no enunciado da Súmula CARF nº 173.

Súmula CARF nº 173

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

14. Constatada a ausência de documento comprobatório da ciência da lavratura do auto-de-infração em relação ao ESPÓLIO DE JOAO GONÇALVES GONÇALVES, há risco de estar caracterizadas ofensas aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, tornando inválidos os atos processuais praticados após o ato viciado, atingindo, por decorrência, o acórdão recorrido e atos posteriores, eis que o Decreto nº 70.235/1972 confere nulidade às decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

15. Desta forma, antes deste colegiado se pronunciar pela decretação de nulidade, entendo importante conceder a oportunidade para unidade preparadora elucidar a circunstância verificada no item 11 supra, pertinente à inexistência nos autos de elemento comprobatório da ciência do lançamento e/ou

da condição de responsável tributário do ESPÓLIO DE JOAO GONÇALVES GONÇALVES.

CONCLUSÃO

16. Com base no exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência para a unidade preparadora informar se houve tentativa de entrega por via postal dos documentos de lavratura do auto-de-infração, com prova do recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo especificado no item 15 supra.

16.1. Preparada a informação e/ou feita a juntada de documentação comprobatória, o Recorrente deve ser cientificado para, querendo, manifestar-se no prazo de trinta dias.

16.2. Após, os autos devem retornar a este Conselho para prosseguir o julgamento do recurso.

(...)”

6. Cumprida a diligência na forma de Informação Fiscal de e-fls. 277 e 278, cientificada aos interessados na forma de elementos de e-fls. 283 a 291 e onde, conclusivamente, se informa que:

“(...)”

2. Em cumprimento à diligência, nos termos das fls. 266 a 274 do processo 15746.720491/2021-03, quanto à ciência do lançamento do “ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES”, na condição de responsável solidário, informamos que:

- De fato, não consta no processo fiscal o Aviso de Recebimento - AR em nome de Espólio de João Gonçalves Gonçalves - documento que poderia comprovar a tentativa de ciência do lançamento fiscal via postal.

- Não obstante não ter sido localizado no processo o referido comprovante, foi realizada a busca por meio de consulta interna junto ao setor responsável pelo controle de correspondências, para eventual localização de AR devolvido ou de qualquer outro fato que pudesse justificar o ocorrido. Entretanto, o resultado da busca interna foi infrutífero, o AR não foi localizado e, portanto, não há a comprovação da tentativa de ciência postal para o citado responsável tributário.
(grifo nosso)

(...)”

7. Retornam, assim, os autos à apreciação desta Turma.

8. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

Do conhecimento (admissibilidade) do Recurso Voluntário

9. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 14/04/2023 (cf. e-fl. 206), a contribuinte apresentou, em 05/05/2023 (cf. e-fl. 213), conjuntamente com o Espólio de João Gonçalves Gonçalves, Recurso Voluntário de e-fls. 214 a 237 e anexos. Assim, ambos os pleitos são tempestivos.

10. Quanto ao conhecimento, de se ressaltar, ainda, que:

10.1) Embora não tenha o solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves apresentado impugnação, constata-se que se trata de situação processual correlacionada com alegação do contribuinte de não intimação válida do lançamento discutido.

Nestes casos, entendo que é de se conhecer do recurso do sujeito passivo alegadamente não intimado, mesmo, reitere-se, na ausência de sua impugnação, sob pena de se perpetuar eventual invalidade de intimação do lançamento e consequente cerceamento de defesa, sem qualquer apreciação pela autoridade julgadora administrativa.

Todavia, note-se, resalto que é de se limitar o conhecimento somente à referida nulidade por falta de intimação arguida, sob pena de, em agindo de forma diversa este Colegiado (agora conhecendo de outras alegações), restar caracterizada supressão de instância quanto às matérias de mérito.

Assim, a partir do exposto, voto por conhecer parcialmente do contribuinte Espólio de João Gonçalves Gonçalves, somente quanto à arguição de nulidade por falta de intimação do auto de infração.

10.2) Ainda, firme na Súmula Carf nº. 172 abaixo, de se rejeitar a possibilidade de apreciação das alegações da autuada deduzidas às e-fls. 157 e ss., no que diz respeito à necessidade de afastamento do polo passivo dos sócios recorrentes na qualidade de responsáveis solidários, não se conhecendo também do pedido correlacionado, deduzido por aquela recorrente.

Súmula CARF nº 172

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

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Dessarte, também voto por conhecer parcialmente do recurso da contribuinte Viação Cidade Dutra Ltda., não conhecidas as alegações e pedido relativos à exclusão da responsabilidade solidária dos coobrigados.

10.3) Adicionalmente, entendo que andou bem o Acórdão recorrido ao caracterizar a preclusão das argumentações da recorrente relativas à falsidade de declarações e agravamento da multa que não aquelas relacionadas à ocorrência de erro material em GFIP. Adoto aqui as competentes razões de decidir da decisão de piso, para votar pelo não conhecimento de tais alegações também em sede de Recurso Voluntário.

“(…)

FALSIDADE DA COMPENSAÇÃO E IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
NÃO INSTAURAÇÃO DA LIDE ADMINISTRATIVA.

O contribuinte e demais responsáveis solidários não deduziram sequer uma linha argumentativa no sentido de se impugnar expressamente a falsidade da declaração prestada em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP tampouco a imputação de responsabilidade solidária, de forma que, a teor dos artigos 15, 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/72, tenho tais matérias como não sujeitas ao contencioso administrativo, sobre elas se operando a preclusão.

(…)”.

10.4) Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade da multa objeto de lançamento levantados pela recorrente, também de se rejeitar a possibilidade de sua apreciação, não os conhecendo, com base no teor da Súmula Carf nº. 02, *verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

11. Registre-se, ainda, atendido o pleito do contribuinte de apreciação conjunta com o Processo nº. 15746.720703/2021-44, onde se discute a glosa de compensação que deu origem à multa ora em análise.

Da preliminar de nulidade

12. Assim, preliminarmente, antes de se adentrar o mérito recursal, de se enfrentar a alegação deduzida de nulidade, por força de vício na citação, por Edital de e-fl. 100, do solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES, matéria que originou a diligência realizada cujas conclusões retornam a este Colegiado.

13. Acerca do tema, no entender deste Relator, nenhum reparo a fazer ao concluído pelo Relator da Resolução Carf nº. 2101-000.220, no sentido de necessidade de comprovação de prévia intimação improfícua por um dos meios estabelecidos nos incisos I, II e III do art. 23 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, a fim de que se possa cogitar de utilização da intimação por Edital prevista no §1º. e incisos daquele mesmo artigo, consoante literalidade do dispositivo, devidamente respaldada, ainda, pelo teor da Súmula CARF 173, *verbis*:

Decreto 70.235/72

Art. 23. Far-se-á a intimação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

Súmula CARF nº 173

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

14. A partir do acima exposto e novamente em linha com a motivação adotada pelo Relator da Resolução deste Colegiado de e-fls. 266 a 274, também entendo como caracterizadora de nulidade, a constatação de:

a) ausência de qualquer evidência, nos autos, de intimação pessoal ao ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES (responsável solidário), quando acompanhada, ainda,

b) impossibilidade de vinculação do extrato postal de rastreamento de e-fls. 98/99 a qualquer objeto que tenha promovido a ciência do citado solidário, constatação agora acrescida

da não obtenção, via diligência, de quaisquer elementos que comprovassem a referida vinculação ou, ainda, outra forma de intimação válida por via postal ou por meio eletrônico, conforme expressamente admitido pela Informação Fiscal de e-fls. 277/278.

15. Mais especificamente, já me manifestei acerca do tema de nulidade diversas vezes no âmbito deste Conselho, sempre no sentido de que, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que é de se admitir a ocorrência de nulidade sempre que:

a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou

b) se encontre caracterizada qualquer das hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 1972 (PAF), *verbis*:

Decreto 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

16. Em síntese conclusiva, a partir da situação fática e elementos carreados aos autos, no sentido de não comprovação de prévia intimação improfícua por um dos meios estabelecidos nos incisos I, II e III do art. 23 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, deflui a invalidade da citação por Edital de e-fl. 100, com consequente preterição do direito de defesa e prejuízo ao contribuinte solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES, bem como violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, **restando, dessarte, no entender deste relator, caracterizada a nulidade processual alegada em sede preliminar pela Recorrente.**

Do alcance da nulidade

17. Uma vez reconhecida a existência de nulidade processual (reitere-se, oriunda de vício na citação por Edital de e-fl. 100 do responsável solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES), necessário, ainda, que se estabeleça os efeitos/alcance de tal nulidade (ou seja, quais os atos atingidos por tal declaração), em especial: a) quanto ao pedido deduzido, a partir da preliminar alegada pela Recorrente, de declaração de nulidade do Processo Administrativo Fiscal nº 15746.720491/2021-03, e, também, b) em plena obediência aos §§ 1º. e 2º. do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, regrador do Processo Administrativo Fiscal, que estabelecem, *expressis verbis*:

Decreto 70.235/72

Art. 59. (...)

(...)

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

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

18. A propósito, entende este Relator que o melhor posicionamento, novamente em linha com o já ventilado pela Resolução Carf no. 2101-000.220, consiste na declaração de nulidade alcançando somente o Acórdão recorrido e demais atos posteriores dependentes, com necessidade de saneamento processual através da devida intimação do Auto de Infração de e-fls. 64 a 70 ao solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES, seguida de posterior prolação de novo Acórdão.

19. Motiva-se tal conclusão por ser esta a solução jurídica que:

a) Recompõe integralmente o prejuízo causado à parte não regularmente intimada (com violação aos princípios do contraditório e ampla defesa), bem assim, note-se, o eventual prejuízo causado aos demais sujeitos passivos validamente cientificados da autuação, a partir da legitimidade do solidário não intimado para impugnar e recorrer, inclusive, acerca da exigência do crédito tributário ora em litígio, consoante estabelecido pela Súmula CARF nº. 71, de 2012, *in verbis*:

Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

b) Também, confina os efeitos da nulidade à defeituosa intimação por Edital, reiterando-se aqui inexistir qualquer vício de mesma natureza caracterizado, seja na constituição do crédito tributário junto ao contribuinte autuado, seja na notificação de responsabilidade solidária junto aos demais responsáveis regularmente intimados, todos atos independentes e válidos e cuja higidez deve, assim, ser mantida. Ou seja, entendo que é de se preservar o lançamento válido junto ao contribuinte autuado bem assim a notificação de solidariedade dos demais responsáveis, visto que também válidas, sem que se possa cogitar de qualquer nulidade capaz de atingir tais atos.

20. Ou seja, entendo que é de se preservar a ciência do auto junto ao contribuinte bem assim a notificação de solidariedade dos demais responsáveis, visto que também válidas, sem que se possa cogitar de qualquer nulidade capaz de atingir tais atos.

21. Assim, o voto inicial deste Relator é por:

a) Conhecer parcialmente do recurso do contribuinte Espólio de João Gonçalves Gonçalves, somente quanto à arguição de nulidade por falta de intimação do auto de infração;

b) Conhecer parcialmente do recurso da contribuinte Viação Cidade Dutra Ltda., não conhecidas as alegações relativas: a) à exclusão da responsabilidade solidária dos coobrigados; b) relativas à falsidade de declarações e agravamento da multa que não aquelas relacionadas à ocorrência de erro material em GFIP e c) à inconstitucionalidade da multa aplicada.

c) Quanto à matéria conhecida, acolher a preliminar de nulidade da intimação, determinando a nulidade da decisão recorrida (Acórdão DRJ08 nº. 108-031.998) e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem para que intime o ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES a apresentar, se assim o quiser, impugnação ao auto de infração de e-fls. 64 a 70, na qualidade de responsável solidário.

22. Todavia, vencido quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade da decisão recorrida e levantada preliminar de decadência por Conselheira deste Colegiado, prossigam na apreciação do feito.

23. A propósito, acresço aqui inicialmente que a solução originalmente proposta por este Conselheiro (reprise-se, a declaração de nulidade, porém, atingindo somente o Acórdão recorrido e demais atos posteriores, com saneamento através da devida intimação ao solidário ESPÓLIO DE JOÃO GONÇALVES GONÇALVES e posterior prolação de novo Acórdão) não acarretaria, sob qualquer forma, no entender deste relator, qualquer violação ao prazo decadencial para a constituição de crédito pela Administração Tributária junto ao sujeito passivo, cuja intimação se saneará. Ou seja, entendo inexistir qualquer possibilidade de caracterização de decadência favorável ao solidário em questão no âmbito do presente feito.

24. Assim concluo por me filiar à tese de que a ciência regular pelo contribuinte (no caso, pela pessoa jurídica Viação Cidade Dutra Ltda) é suficiente para afastar a possibilidade de aplicação do instituto da decadência para os responsáveis solidários incluídos no polo passivo.

25. A propósito, reproduzo excertos de Declaração de Voto do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no âmbito do Acórdão CSRF nº. 9202-011.721, onde, ao se defender a linha de entendimento ora adotada por relator, estabelece-se a nítida distinção entre as regras-matrizes de incidência tributária (aqui aplicável ao contribuinte) e de responsabilidade tributária (aplicável aos solidários), bem como as nuances de sua correta interrelação.

26. Note-se que tal fundamentação fornece, subsidiariamente, suporte adicional à necessidade de preservação (não contaminação) do lançamento ora em análise (conforme já defendido no item “b” supra), de forma a se rechaçar assim o pleito da recorrente de nulidade do Processo Administrativo Fiscal como um todo. Veja-se a mencionada Declaração de Voto:

“(…)

A meu ver, a problemática se resolve pela compreensão de que temos no sistema jurídico duas regras-matrizes de incidência normativa.

É importante distinguir a regra-matriz de incidência tributária (de natureza contributiva típica de cunho obrigacional) da regra-matriz de incidência da

responsabilidade (de natureza sancionatória com viés de garantia de cunho obrigacional).

A primeira (regra-matriz de incidência tributária), é sobremaneira difundida na doutrina e na jurisprudência, inclusive deste Egrégio Conselho.

A segunda (regra-matriz de incidência da responsabilidade), encontra alento doutrinário e jurisprudencial, porém nem sempre muito bem explorado.

As regras matrizes são distintas, portanto. A que trata da responsabilidade é autonomia e inconfundível no que tange ao seu específico objeto, sujeitos próprios e pressupostos de fato singulares.

Em meu entender, a aplicação da regra-matriz de incidência tributária (de natureza contributiva típica de cunho obrigacional) por meio de linguagem normativa faz nascer, a partir da declaração com força constitutiva ou por meio do lançamento da autoridade administrativa, a obrigação tributária e o crédito tributário. Este (o crédito) é uno, marcado pela unicidade, tanto que o pagamento efetuado por um dos obrigados (ou coobrigados) aproveita aos demais, na forma do inciso I do art. 125 do CTN.

A questão é que, para nascer a obrigação tributária e o crédito tributário, tem-se que observar a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, a qual será observada sempre que se verificar uma relação pessoal e direta por parte do contribuinte com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na forma do inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Sobremais, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 144 do CTN, sendo constituído em procedimento administrativo tendente a sua verificação, conforme art. 142 do CTN. É exclusivamente o contribuinte que terá a relação pessoal e direta, ainda quando se tem a figura do substituto.

A regra-matriz de incidência tributária terá sempre por sujeito passivo o contribuinte, este é o ponto, isto é, àquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, na redação do inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Vale dizer, a constituição da obrigação tributária e do crédito tributário, o seu nascimento (de natureza contributiva típica de cunho obrigacional) decorre da prática do fato gerador em relação pessoal e direta pelo contribuinte. Por isso, é a partir dele que se deve aferir a ocorrência ou não de decadência do lançamento.

Observe-se que o instituto da decadência, seja pelo art. 173, I, seja pelo art. 150, §4º, do CTN, guarda relação com a ocorrência do fato gerador. Logo, se afere a decadência do lançamento a partir da notificação do contribuinte, daquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O responsável solidário, que pode ser chamado de “terceiro”, jamais vai se revestir da condição de contribuinte, como bem destaca o inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN. Dessarte, a data de sua ciência não terá importância para fins de contagem de prazo decadencial de lançamento. A sua ciência terá outra finalidade e importância, o que comentarei alhures.

O lançamento, ao fim e ao cabo, é constitutivo do crédito tributário, de natureza una (um só crédito; sem possibilidade de vários créditos sendo constituídos), sendo formalizado contra o contribuinte⁶, que tem a relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, que vai justificar a aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

O lançamento é constitutivo do crédito em razão da ocorrência do fato gerador que decorre da relação pessoal e direta do contribuinte.

Noutro vértice, é importante entender que o responsável que vem a ser notificado para se obrigar ao pagamento do crédito tributário em solidariedade com o contribuinte não tem contra si um “crédito tributário constituído”; o que o responsável tem contra si constituído é uma obrigação pecuniária de garantia para executabilidade do crédito em favorecimento da praticabilidade da tributação em prol da Sociedade, quando há um crédito legítimo. É aí que se observará a regra-matriz da responsabilidade (a outra regra de incidência normativa).

Dito de outra forma, a notificação do solidário perfectibiliza a aplicação prática da regra-matriz de incidência da responsabilidade (de natureza sancionatória com viés de garantia de cunho obrigacional).

Trata-se de uma notificação de imputação da responsabilidade solidária e não de constituição de crédito tributário, mas sim de ciência da constituição dele contra o contribuinte.

O crédito tributário tem e deve ser constituído contra o contribuinte. Se não houver crédito constituído contra o contribuinte, não haverá a validação da imputação da responsabilidade solidária, pois ela dependerá daquela.

(...)

Se o crédito tributário não tivesse sido constituído contra o contribuinte para determinados fatos geradores, então não haveria crédito tributário. Logo, não haveria o que ser garantido pelo responsável solidário e, no final, lembre-se, o responsável é um mero garantidor. Por isso, para ele (responsável) há uma regra-matriz díspar, diferente da de incidência tributária, uma norma que gera uma obrigação de garantia sobre algo – o crédito tributário, que já está constituído –, cuida-se da regra-matriz de incidência da responsabilidade, de natureza sancionatória, porque imposta por lei como uma espécie de ônus a ser suportado pelo terceiro, com viés de garantia de cunho obrigacional, porque poderá gerar

⁶ Ou contra o substituto (e não contra o responsável).

um pagamento em favor do contribuinte, se este não liquidar o crédito, favorecendo a praticabilidade da tributação em prol do ente Fazendário. Isto é, a notificação do responsável solidário é uma notificação de imputação de responsabilidade e de comunicação de que há o lançamento contra o contribuinte do qual ele (solidário) é garantidor por lei. Não se trata de notificação de lançamento pura e simples, a qual se destina exclusivamente ao contribuinte. Aliás, do ponto de vista do instrumento (processo), vê-se que a notificação ao responsável solidário é instrumentalmente diferente da destinada ao contribuinte e reforça o aqui ponderado. A notificação de imputação de responsabilidade constitui uma obrigação para o responsável ser o garantidor solidário do pagamento do crédito tributário e lhe concede o direito de ampla defesa para se irresignar, se desejar, contra a imputação da responsabilidade dirigida a si e, também, contra o próprio crédito tributário, neste último caso se ainda houver tempo para se manifestar sobre os seus elementos constitutivos (caso o crédito ainda não tenha sido plenamente constituído contra o contribuinte, na hipótese de estar, por exemplo, em fase de contencioso administrativo fiscal, sem decisão terminativa final de mérito).

(...)

Portanto, a meu ver, em ótica normativa, o lançamento de ofício do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN, é exclusivamente contra o contribuinte e só em relação a este haverá regra de decadência, seja pelo art. 173, I, seja pelo art. 150, §4º, do CTN. No caso concreto, o lançamento regularmente cientificado ao contribuinte resta perfectibilizado por força do art. 145 do CTN, daí tendo exsurgido, de forma hígida e tempestiva, a relação jurídica obrigacional entre o contribuinte e a Fazenda Pública, conseqüentemente nascendo o crédito, que é único, não se falando em decadência. Doutro lado, a imputação de responsabilidade tributária, que constitui a obrigação de responsabilidade, é exclusivamente contra o terceiro (responsável) e não se confunde com o lançamento de ofício do crédito tributário. Ela não se sujeita a prazo decadencial, por não haver essa previsão. O responsável, inclusive, não realiza o fato gerador. Somente quem realiza o fato gerador é o contribuinte. No mais, a responsabilidade é condicionada a validade do crédito tributário constituído tempestiva e regularmente contra o contribuinte. (grifo nosso)

(...)

A decadência aplica-se ao direito de constituir o crédito tributário, e não às garantias que a lei estabelece para esse crédito. Por outras palavras, a decadência não é para os solidários.

(...)

Por todas essas razões, tem-se que a data de ciência do responsável solidário não repercute na eventual decadência da relação obrigacional típica que se estabelece em plenitude quando da cientificação do contribuinte, que possui a relação pessoal e direta com o fato gerador. Sendo assim, com razão o

recorrente (Fazenda Nacional), de modo que se reconstitui a imputação da responsabilidade solidária para responsável solidário em relação aos fatos geradores, não havendo que se falar em decadência do lançamento de ofício no período, reformando-se o acórdão recorrido no particular (...)” (grifo nosso)

27. Derradeiramente, colaciono jurisprudência recente oriunda da 1ª. Seção de Julgamento deste Carf, que se alinha com a conclusão do Voto ora proposto (Acórdão Carf nº. 1401-005.380, de 13.04.2021):

Acórdão Carf nº. 1401-005.380, de 13.04.2021

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

Exercício: 2014

LANÇAMENTO. FALTA DE INTIMAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DOS ATOS PROCESSUAIS.

A falta de intimação do responsável solidário acerca do lançamento é claro cerceamento do seu direito de defesa, tanto assim que o lançamento não foi por ele impugnado. Constatado tal vício, os atos processuais devem ser anulados retornando os autos para saneamento com a efetiva intimação da parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **declarar a nulidade da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem para que intime o Sr. José Roberto Monte a apresentar, se assim o quiser, impugnação ao Auto de Infração na qualidade de responsável solidário e promova o saneamento do processo quanto à representação processual da Contribuinte, nos termos do voto do Relator.** (grifo nosso)

28. Assim, a partir do acima exposto, também rejeito a preliminar de decadência levantada em sede de julgamento.

Mérito - Demais alegações

29. Analisadas por este Colegiado as preliminares alegadas e seus efeitos, passo a me manifestar acerca das demais alegações deduzidas em sede Recursal pela contribuinte autuada.

30. Conforme já mencionado, o pedido de julgamento simultâneo com o Processo Administrativo Fiscal nº. 15746.720703/2021-44 foi atendido, com apreciação simultânea dos feitos nesta mesma sessão de julgamento.

31. Quanto às razões de mérito para reforma do recorrido, verifico que abrangem:

a) a alegação de erro de digitação perceptível no preenchimento de declaração, constatado antes do lançamento ter sido lavrado, pugnando-se pela necessidade de acatamento da retificação da declaração, ou revisão de ofício (e-fls. 225/226);

b) Pugna, ainda, pela não-ocorrência do fato gerador que teria gerado a penalidade objeto de lançamento.

c) Rejeita a falsidade das declarações, novamente alegando equívoco no preenchimento das GFIPs, tendo tentado realizar as retificações prontamente. Rejeita a ocorrência de dolo, colacionando citações doutrinárias e jurisprudenciais, para defender que é insuficiente a reunião de indícios que autorizem a suspeita. Entende necessário que a ação ou omissão, com vistas a alcançar determinado resultado, seja de prova irrefutável. Portanto, comprovando a contribuinte principal que procedeu em erro escusável no preenchimento da GFIP, que acarretou o acréscimo de valores no campo “compensação”, não se justifica a imposição da multa isolada em 150% (cento e cinquenta por cento), descaracterizando o dolo na sua conduta

32. Análise. Descartadas as objeções à falsidade e agravamento da multa por conduta dolosa que não a alegação de erro material, visto que não conhecidas em sede de admissibilidade, verifico que a alegação de erro deduzida pela recorrente está desacompanhada de qualquer elemento probatório, sequer indiciário, de forma a sustentar minimamente a alegação genérica deduzida de ocorrência de erro de fato, ressaltando-se, ainda, que, na forma de itens 5 a 7 do Despacho Decisório de e-fl. 58 do Processo 15746.720703/2021-44 (não atacados, seja em sede de impugnação ou em sede recursal), o que se tem são indícios, plurais, robustos, correlacionados e consistentes, no sentido de não se tratar de erro de fato, mas sim de conduta dolosa. Veja-se tais itens:

“(…)

5. A fiscalizada não esclareceu a natureza dos valores compensados a maior em suas GFIP do período, **mesmo intimada, em mais de uma oportunidade, a comprová-la.** (grifo nosso)

6. Não obstante, deveria informar o código 3139 no campo destinado ao cálculo das **contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SEST E SENAT** em suas GFIP do período, ensejando o cálculo automático do percentual devido a tal título, de 5,8%. Entretanto, a fiscalizada **consignou nas suas GFIP o código “0000”, visando impedir a cobrança automática dos valores efetivamente devidos.** Não é demais mencionar que tal mecanismo constitui fraude tributária mediante sonegação fiscal, o que será observado adiante. (grifo nosso)

7. **Embora a fiscalizada tenha declarado em GFIP os salários de contribuição do período 04 a 13/2017, bem como a parcela retida dos segurados, verificamos que não foram feitos recolhimentos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre as folhas de pagamento da fiscalizada.** No que tange à parcela retida dos segurados empregados e contribuintes individuais, constatamos a ocorrência, em tese, do Crime de Apropriação Indébita Previdenciária, nos termos do art. 168 do Código Penal, o que ensejou a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais – PAF nº 15.746-720.702/2021-08. (grifo nosso).

33. Ressalto ainda, acerca do tema, que rejeito a tese defendida pelo contribuinte, no sentido de que um conjunto de indícios, reitere-se, plurais, robustos correlacionados e consistentes não seja suficiente para caracterização de eventual dolo em conduta perpetrada. A partir de tal conjunto, deixa-se a seara da presunção para se estar diante de prova indireta, expressamente admitida na legislação pátria em seara penal (art. 239, CPP), de onde, no meu entender, se devem extrair os melhores ensinamentos acerca do instituto do dolo.

34. Como fundamentação adicional, aplicável ao caso, a Súmula CARF nº. 33, de forma a se afastar a alegação da autuada de efeitos de retificação de declarações após o início do procedimento fiscal:

SÚMULA CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

35. Finalmente quanto à necessidade de obediência ao decidido no âmbito do STF para o tema 736 (pleito, em meu entendimento de pleito de aplicação normativa, não se tratando do argumento de inconstitucionalidade da norma, este último também ora não conhecido), faço notar que:

- a) A análise, pela Egrégia Corte, do Recurso Extraordinário 796.939/RS (com repercussão no tema 736) não envolveu o dispositivo em questão na presente autuação (art. 89, §10, da Lei nº. 8.212, de 1991), mas, sim, os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, não havendo, no caso sob análise, qualquer vinculação necessária aplicável a este Colegiado.
- b) A tese fixada no âmbito referido julgamento é expressa em: b.1) **cingir** a inconstitucionalidade da aplicação da multa ali em análise somente ao caso de **mera homologação de compensação** e, assim, b.2) manter a possibilidade de a Administração Tributária aplicar a multa e, assim, que seja essa mantida, sempre que a conduta do contribuinte possa ser aferida no sentido de inobservância de boa-fé objetiva, como se pode, em meu entendimento, concluir no presente caso. Veja-se os itens 1 e 8 do Acórdão prolatado no âmbito do citado RE 796.939, de relatoria do Ministro Édson Fachin:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL.

TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em

ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. (grifo nosso)(...)

(...)

8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária. (grifo nosso)

(...)

36. Assim, também sem razão a autuada quanto a esta derradeira alegação.

Conclusão

37. A partir do acima exposto, em sede de mérito, quanto à parte conhecida do recurso da autuada, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**

Inicialmente, parablenzo o Eminente Relator por seu voto, conquanto, com a devida vênha, preciso consignar que minha motivação segue linhas diferentes. Dito isto, dirirjo do conhecimento do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário e do encaminhamento pela nulidade da decisão recorrida, que concluiu pela determinação de retorno dos autos à primeira instância, pelos motivos a seguir expostos.

1. Conhecimento

O Recurso Voluntário foi interposto numa petição conjunta, em nome da VIAÇÃO CIDADE DUTRA LTDA e Espólio de João Gonçalves Gonçalves, representado pelo inventariante Edson Gonçalves, sujeito passivo e um dos responsáveis solidários, respectivamente.

Contudo, o responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves não apresentou Impugnação, e conforme artigos 16 e 17 do Decreto nº. 70.235/72, é com a apresentação da Impugnação que fica instaurado o processo administrativo e inaugurada a lide

entre os sujeitos. Sem a apresentação da defesa em primeira instância, a lide contra este corresponsável não se instaurou, de modo que o recurso voluntário interposto em seu nome não pode ser conhecido, em razão da preclusão.

Diante do exposto, conheço apenas do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, deixando de conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo corresponsável.

2. Preliminar de Nulidade

O Relator acolheu a preliminar de nulidade arguida pelos recorrentes. Entendeu que seria nula a decisão de piso, e que os autos deveriam retornar para prolação de novo acórdão, em razão da nulidade da intimação do Espólio de João Gonçalves Gonçalves, promovida pelo Edital nº 011217843 (e-fls. 100). Fundamenta sua decisão no Decreto nº. 70.235/72 e na Súmula CARF nº. 173⁷, que determinam que, para que fosse válida a intimação via Edital, a intimação pela via postal deveria ter se comprovado improfícua.

Apesar de constar nos autos documento (e-fls. 98/99) extraído da página eletrônica dos Correios na Internet, relativo à consulta do rastreamento do objeto QB 009 668 931 BR, identificador supostamente associado à suposta correspondência encaminhada, por via postal, ao endereço do responsável solidário, não há identificação precisa sobre o destinatário da correspondência. A ausência da comprovação de que a intimação teria sido improfícua teria ficado confirmada pela Informação Fiscal resultado da Diligência (e-fls. 193/194), que ressaltou:

- De fato, não consta no processo fiscal o Aviso de Recebimento - AR em nome de Espólio de João Gonçalves Gonçalves - documento que poderia comprovar a tentativa de ciência do lançamento fiscal via postal.
- Não obstante não ter sido localizado no processo o referido comprovante, foi realizada a busca por meio de consulta interna junto ao setor responsável pelo controle de correspondências, para eventual localização de AR devolvido ou de qualquer outro fato que pudesse justificar o ocorrido. Entretanto, o resultado da busca interna foi infrutífero, o AR não foi localizado e, portanto, não há a comprovação da tentativa de ciência postal para o citado responsável tributário.

Portanto, não há discordância com relação à nulidade da intimação por Edital do responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves.

A divergência reside no alcance da nulidade processual decorrente do vício de citação. O Relator entendeu, nos termos do §2º do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72, que a nulidade alcançaria somente o Acórdão recorrido e demais atos posteriores dependentes, com necessidade de saneamento processual através da devida intimação do Auto de Infração de e-fls.

⁷ Súmula CARF nº 173

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

64 a 70 ao solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves, seguida de posterior prolação de novo Acórdão.

Contudo, verifico que a referida nulidade **pode ser resolvida em favor do responsável solidário em razão do transcurso do prazo decadencial**, como determina o §3º do art. 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

No meu entendimento, o prazo decadencial para constituição do crédito conta-se em apartado para cada um dos responsáveis, e o retorno dos autos para a origem para a promoção da intimação do responsável solidário não seria mais proveitoso para garantir-lhe a ampla defesa e o contraditório, pois a Administração sequer teria o direito de constituição do crédito tributário em desfavor do responsável solidário. Dessa forma, não faz qualquer sentido prático para o referido processo, a declaração de nulidade e de retorno dos autos para regularização da intimação.

De fato, a preliminar de decadência não foi arguida pelos recorrentes. Contudo, a decadência é matéria decorrente na arguição de nulidade e matéria de ordem pública, não estando sujeita à preclusão, sendo cognoscível, inclusive, *ex officio* na seara tributária. Isto porque a decadência está umbilicalmente atrelada à questão de viabilidade do próprio executivo fiscal, dentre as quais estão a liquidez e exigibilidade do título, bem como o preenchimento de condições da ação e pressupostos processuais.

Trata-se de comando estabelecido pelo art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo Código de Processo Civil – CPC), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, nestes termos:

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição.

Ademais, é reiterada a jurisprudência pátria no que diz respeito ao reconhecimento da decadência como matéria de ordem pública⁸.

O multa por compensação realizada com falsidade refere-se ao período de apuração entre 01/04/2017 e 31/12/2017, de modo que, de acordo com o art. 173, inciso I do CTN, a Fazenda teria o prazo de 5 anos para promover o lançamento:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como a intimação por Edital não foi válida, verificou-se o prazo decadencial para constituição do crédito em relação ao responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves, nos termos da Súmula CARF nº. 101:

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

⁸**Decisões do STJ:** AgInt no AREsp 786.109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2017, DJe 06/03/2017: AGRADO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 32 DO CTN. SÚMULA 7/STJ. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão. [...] REsp 1.239.257/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 31.3.2011: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA ARGUIDA NAS RAZÕES DA APELAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL APENAS COM A INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL DE MODO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão. [...]

Decisões do CARF:

Acórdão nº. 2402-010.958 - 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 6 de dezembro de 2022. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Período de apuração: 01/12/1995 a 31/12/2003 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE. A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se consumam pela inércia do sujeito passivo. Acórdão nº 9202-009.552 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 26 de maio de 2021: DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE. A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Diante do exposto, entendo que, no presente caso, operou-se a decadência para o responsável solidário.

Não desconheço, contudo, que existe corrente no CARF que entende que o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial se dá na data de cientificação do lançamento pelo sujeito passivo, independentemente do momento de notificação dos solidários. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira ressaltou a existência das duas correntes de pensamento no voto vencedor do Acórdão nº. 9202-011.683⁹ e se reposicionou no julgamento:

Cinge-se a controvérsia em delimitar como aferir o transcurso do prazo decadencial quinquenal no tocante aos responsáveis solidários. Duas são as vertentes formadas no âmbito deste: a **primeira**, exibida nos acórdãos paradigmáticos, em que considerado ser o termo a quo a data de cientificação do lançamento pelo sujeito passivo, independentemente do momento de notificação dos solidários; e, a **segunda**, encampada pela decisão recorrida, que impõe a aferição da decadência em apartado para cada um dos responsáveis.

Os filiados à primeira corrente sustentam que, por implicar a solidariedade em unidade de objeto com pluralidade de sujeitos, o débito seria uno. Assim, “o lançamento regularmente cientificado ao contribuinte resta perfectibilizado por força do art. 145 do CTN, daí surgindo a relação jurídica obrigacional entre o particular e a Fazenda Pública.”¹⁰ Com arrimo no inc. III do art. 125 do CTN, conclui-se que

a data de ciência do responsável solidário não repercute na eventual decadência da relação obrigacional já estabelecida em sua plenitude quando da cientificação do contribuinte, mas sim no prazo conferido para que o solidário exerça seu direito à ampla defesa, que naquela data tem seu termo inicial.¹¹

De bom alvitre pontuar que o inc. III do art. 125 do CTN, ao tratar dos efeitos da solidariedade, assevera que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.” Decadência e prescrição são institutos díspares;¹² entretanto, para os defensores da corrente,

mesmo que o inciso III não mencione expressamente o instituto da decadência, é certo que também o abrange, considerando a similitude dos efeitos dos institutos da decadência e da prescrição e também o fato de o artigo 156 do CTN prever a decadência como uma das causas de extinção

⁹ **CARF**. Acórdão nº 9202-011.683. Cons.ª Redatora Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Vencido Com. Rel. Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 12/02/2025 (maioria).

¹⁰ **CARF**. Acórdão nº 2202-008.510. Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 11 ago. 2021 (unanimidade).

¹¹ Idem.

¹² Prazo decadencial é o que precisa observar a Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, ao passo que o prazo prescricional está atrelado à cobrança do crédito tributário definitivamente constituído.

do crédito tributário, juntamente com o pagamento, a remissão e a prescrição, todos abarcados pelo artigo 125 do CTN.”¹³

A doutrina, corroboraria a argumentação esposada, porquanto

cuida o art. 125 dos efeitos da interrupção da prescrição nas obrigações solidárias (item III), estabelecendo que esses efeitos atingem todos os obrigados, ainda que o evento causador da interrupção tenha ocorrido em relação a um deles apenas (v. CC/2002, art. 204, §1º). Isso significa que o ato de reconhecimento da dívida (art. 174, parágrafo único, IV), feito por um dos devedores solidários, implica a interrupção da prescrição também em relação aos demais devedores solidários. Embora se fale em ‘prescrição’, o princípio informador da norma deve aplicar-se aos prazos extintivos em geral; por exemplo, no que respeita às normas sobre decadência, se o sujeito ativo notifica um dos codevedores, nos termos do art 173, parágrafo único, e, com isso, dá início ao curso da decadência do direito de lançar, esse prazo deve entender-se aplicável também em relação aos demais devedores solidários.¹⁴

Já para os que aderem à segunda corrente, estampada na decisão recorrida, em se tratando de responsáveis solidários,

a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles em separado, sem que a ciência do devedor principal ou de qualquer outro configure causa interruptiva do prazo dos demais, por ausência de disposição legal expressa.¹⁵

Argumenta-se que “a relação jurídica no caso é individual, para cada sujeito passivo; se o crédito tributário somente é constituído a partir da ciência do lançamento.”¹⁶ **Caso o responsável solidário somente tenha tomado ciência do lançamento quanto fulminado o prazo para tanto, extinta a exigência quanto a ele.** Frisado, pelos que aderem à vertente, que a

não notificação de algum dos responsáveis por qualquer razão, por exemplo, porque não foi localizado, ou a notificação a destempo (decadência) de um deles também não interfere na higidez do lançamento em relação àqueles que foram notificados a tempo. E se é assim, o efeito da decadência em relação a algum dos responsáveis alcança apenas este,

¹³ CARF. Acórdão nº 9303-010.944. Cons. Rel. RODRIGO DA COSTA PÔSSAS, sessão de 10 nov. 2020 (maioria).

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015 [e-book].

¹⁵ É importante ressaltar que, neste caso, a Câmara Baixa tinha declarado a decadência com relação a todos os coobrigados, exclusivamente porque a cientificação do último coobrigado ocorrera passado o prazo decadencial quinquenal. Cf. CARF. Acórdão nº 9202-010.093. Cons.ª Rel.ª MARIA HELENA COTTA CARDOZO, sessão de 22 nov. 2021 (unanimidade).

¹⁶ CARF. Acórdão nº 2202-009.570. Cons.ª Rel.ª SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º fev. 2023 (voto de qualidade).

livrando-o da ação do Fisco. De outro modo, o próprio conceito de solidariedade e seus efeitos estariam sendo violados.¹⁷

A solidariedade passiva, por encerrar uma pluralidade de sujeitos, faz com que

cada um dos codevedores solidários mantêm vínculo autônomo com o credor público, estando unidos entre si exclusivamente pelo nexos do adimplemento: o pagamento realizado por um libera os demais. (...) É justamente por conta dessas razões jurídicas que entendemos indefensável a teoria que atribui eficácia erga omnes aos atos constitutivos do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade. O codevedor não pode sofrer os efeitos indiretos de um lançamento do qual não foi notificado. Desta forma, não está obrigado ao lançamento e tampouco a administração está investida de um direito subjetivo de cobrança no seu confronto.¹⁸

Refutando a aplicação da analogia e da interpretação extensiva, sustentam que o inc. III do art. 125 do CTN é hialino ao dispor que somente a prescrição – e não a decadência – é interrompida quando diante de situações em que configurada solidariedade. Por carência de previsão legal, portanto, estaria vedada atribuição de tal efeito quando sequer definitivamente constituída a exigência.

Na qualidade de vogal, na Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara desta eg. Seção, já me filiei à primeira corrente, que pretende ver vencedora a Fazenda Nacional. Entretanto, em novo escrutínio, entendo estar correta a decisão recorrida, uma vez que, nos termos do art. 207 do Código Civil, “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”

Ao reposicionar-me, acabo por encampar o entendimento unânime desta eg. Câmara, firmado em 2021 e reafirmando no ano passado, quando ainda não integrava este colegiado. Esclareceu o Cons. MAURÍCIO RIGHETTI, no acórdão nº 9202-010.942, que

[o] tema não é novo nesta 2ª Turma, que na sessão plenária de 20/9/21 reafirmou, à unanimidade de votos, o entendimento de que o prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados, interrompendo-se apenas com a sua respectiva ciência acerca da constituição do crédito tributário em seu desfavor.

Confira-se a ementa do acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 DEVEDOR SOLIDÁRIO. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Não é nulo o lançamento científico ao devedor solidário por determinação do

¹⁷ **CARF.** Acórdão nº 9202-008.814. Cons.ª Rel.ª RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Redator Designado PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, sessão de 27 jul. 2020 (maioria).

¹⁸ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária:** Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 332.

órgão de julgamento de primeira instância, uma vez que não se observou prejuízo ao seu direito de defesa, em face da abertura de prazo para impugnação.

EMPRESAS INTERPOSTAS. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO. DESNECESSIDADE. Cabe ao Fisco avaliar a inclusão, no polo passivo, de empresas cujos trabalhadores a elas formalmente vinculados foram caracterizados como vinculados ao sujeito passivo autuado, sendo desnecessária a intimação das empresas interpostas, quando não arroladas como devedoras solidárias.

DECADÊNCIA. DEVEDOR PRINCIPAL. DEVEDOR SOLIDÁRIO. AFERIÇÃO EM SEPARADO. **Caracterizado o grupo econômico, com a inclusão no polo passivo de devedor solidário, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos devedores, sem que a eventual ciência tardia do solidário configure decadência para o devedor principal. Acórdão 9202-009.875**

Finalmente, quanto à terceira matéria suscitada – decadência – o Colegiado recorrido entendeu que a ciência do primeiro devedor, em 21/08/2015, constituiria o crédito tributário, afastando assim a decadência. A Contribuinte, por sua vez, pede a reforma do acórdão recorrido, no sentido de que a decadência seja aferida com base na intimação do sujeito passivo solidário Poli & Detini, em 07/04/2016. (...)

Contudo, diferente tratamento deve ser atribuído ao prestador de serviços. Entendo que o instituto da responsabilidade solidária permite ao fisco efetivar o lançamento em relação a qualquer dos corresponsáveis. Entretanto, ao escolher efetivar o lançamento apenas em relação ao tomador do serviço inicialmente (NFLD n. 35.007.3546, anulada pelo CRPS), não ocorre interrupção da contagem do prazo decadencial em relação aos demais corresponsáveis, como no caso em relação a prestadora de serviços FIBRACOL. (...)

Destarte, o prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados, interrompendo-se apenas com a sua respectiva ciência acerca da constituição do crédito tributário em seu desfavor. Ademais, no presente caso, não mais cabe discussão sobre a norma a ser aplicada na aferição da decadência, já que no acórdão recorrido aplicou-se a regra do art. 173, I, do CTN, sem questionamento por parte da Contribuinte.

(...)

Ainda em reforço, cumpre destacar que o artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, citado pelo recorrente, notadamente seu § 4º, não está a tratar de prazo decadencial, mas sim do início da contagem do prazo para interposição de impugnação ou recurso. É o que se infere do artigo a ele seguinte, que trata dos prazos para impugnação ou recurso. Ora, considerar que o início da contagem do prazo para interposição de

impugnação/recurso levará em conta a ciência do último coobrigado não significa dizer que o lançamento, em relação àqueles que tomaram ciência em data anterior, não se aperfeiçoou em relação aos demais.

Rogando vênia ao em. Relator e seu judicioso voto, nego provimento ao recurso especial fazendário. (grifos acrescidos)

Alinho-me à segunda corrente e atual posição dominante da 2ª Turma da CSRF no sentido de que a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos responsáveis em separado, sem que a ciência do devedor principal ou de qualquer outro, configure causa interruptiva do prazo dos demais, por ausência de disposição legal expressa.

O posicionamento também é adotado por outras Turmas do CARF, conforme se verifica dos julgados abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÃO À LEI - RECONHECIMENTO PARA PARTE DOS SUJEITOS PASSIVOS

A infração à lei a que se refere o art. 135 do CTN pode ser dirigida a propósitos distintos: (i) impedir ou dificultar a constituição do crédito tributário, inclusive identificar o real contribuinte; ou (ii) impedir ou dificultar a exigência do crédito tributário. Só a do primeiro tipo exige a atribuição de responsabilidade por meio do lançamento tributário e, assim, submete-se ao prazo decadencial. Esse prazo, contudo, não deve ser considerado de forma objetiva a invalidar toda a atividade constitutiva. O reconhecimento da decadência para parte dos sujeitos passivos não macula a constituição do crédito tributário quanto aos demais.¹⁹

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A impugnação tempestiva do lançamento inaugura a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal. Não se configurando a instauração do contencioso em vista da preclusão temporal já em primeira instância, tampouco cabe recurso ao CARF no tocante ao mérito.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

¹⁹ **CARF**. Acórdão nº 9101-006.714. Cons. Rel. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, sessão de 14/09/2023 (unanimidade).

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, não há como ser afastada a solidariedade imposta pelo artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF.

APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

Caracterizada a existência de solidariedade passiva, a decadência deve ser aferida relativamente a cada sujeito passivo, em separado.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. USO DE INFORMAÇÕES DA DIPJ.

O descumprimento da ordem fiscal para apresentação de documentos necessários ao lançamento dá razão ao arbitramento. É razoável a utilização de informações de salários provenientes da DIPJ para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cabe prova em contrário, na fase litigiosa, dos valores arbitrados. Descabe, durante o contencioso, o refazimento do lançamento diante de provas contestatórias, sendo possível apenas sua anulação, manutenção ou correção.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.²⁰

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/03/2006

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

Caracterizada a existência de solidariedade passiva, a decadência deve ser aferida relativamente a cada sujeito passivo, em separado.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

EMPRESA COM TRABALHADORES EXPOSTOS A CONDIÇÕES ESPECIAIS DE TRABALHO. EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL.

As empresas que mantêm trabalhadores expostos a condições especiais de trabalho devem se sujeitar ao pagamento da contribuição para financiamento da aposentadoria especial, sobretudo quando a documentação apresentada pela própria contribuinte indica a execução de atividade insalubre para as quais a presença do agente nocivo não pode ser atenuada mediante a utilização de EPI.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. INDEFERIMENTO.

Não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.²¹

Dessa forma, voto por não conhecer do Recurso apresentado pelo responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves, e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto pela recorrente, para rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão e reconhecer a

²⁰ **CARF.** Acórdão nº 2401-010.805. Cons. Rel. Matheus Soares Leite, sessão de 02/02/2023 (unanimidade).

²¹ **CARF.** Acórdão nº 2201-010-278. Cons. Rel. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, sessão de 07/03/2023 (unanimidade).

decadência do crédito com relação ao responsável solidário Espólio de João Gonçalves Gonçalves, para excluí-lo da lide.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa