



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.723858/2016-82</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.136 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	INDT - INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO E MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as divergências suscitadas não se referem a casos semelhantes, havendo relevantes diferenças nos cenários analisados pelo acórdão recorrido e pelo paradigma colacionado, e outra traz paradigma que endossa a decisão recorrida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pelo Responsável Solidário, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que entendeu pelo conhecimento parcial dos recursos, em relação ao tema da preclusão.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo e pelo responsável solidário, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-007.296**, de 29/01/2020, complementada pelo **Acórdão de Embargos nº 3401-010.943**, de 29/09/2022, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF.

### **Transcreve-se a ementa do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-007.296:**

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. COFINS.

Suspensa a isenção da contribuição para o PIS e da Cofins, segundo os procedimentos estabelecidos em lei, é cabível o lançamento desses tributos para os respectivos períodos em que houve a suspensão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. PIS.

Suspensa a isenção da contribuição para o PIS e da Cofins, segundo os procedimentos estabelecidos em lei, é cabível o lançamento desses tributos para os respectivos períodos em que houve a suspensão

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIDO

A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante. Não cabe formular pedido de diligência para efetuar juntada de prova documental possível de apresentação na impugnação. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

Consideram-se não formulados os pedidos de diligências que deixem de atender os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011,

30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA

Demonstrada a prática de infrações com dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial segue a regra inscrita no art. 173, I, do CTN.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (i) em reconhecer a preclusão da matéria relativa a inobservância do art. 53 da Lei nº 10.406/2002, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes (relatora); por maioria de votos, (ii) em negar provimento ao recurso quanto à responsabilidade solidária, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto, que não reconheciam a responsabilidade imputada pelo art. 124 I do CTN; e por unanimidade de votos, (iii) em negar provimento ao restante do recurso, mantendo a autuação fiscal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

### **Acórdão de Embargos nº 3401-010.943**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2016 EMBARGOS. REDATOR AD HOC.

Em se tratando de Embargos como redator ad hoc, devem ser respeitados os exatos limites do que decidido pela Turma no Acórdão embargado e não a opinião pessoal do redator.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

É responsável solidário aquele que tem o interesse comum por participação ativa na situação ilícita e dela por auferir vantagem econômica desta.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada. Vencido o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

### ***Breve síntese do processo***

A DRF Brasília, por meio do Despacho Decisório (fls. 1622/1655) expediu o Ato Declaratório Executivo - ADE nº 85, de 23 de novembro de 2016, que suspendeu a isenção tributária prevista nos incisos III do art. 13 e inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e art. 15 da lei nº 9.532/1997, referente aos anos-calendário de 2011 a 2014. Em consequência da suspensão da isenção foi lavrado o Auto de Infração, objeto dos autos, para cobrança das contribuições de PIS/COFINS no período verificado.

Além da empresa INDT - Instituto de Desenvolvimento Tecnológico, foi autuada também a Microsoft Mobile Tecnologia Ltda., por interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, o que ocasionou no enquadramento como solidária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN.

Os valores de créditos tributários exigidos e os respectivos enquadramentos legais estão listados/informados nos autos de infração de fls. 2571 a 2599 e no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 2600 a 2611. Já o ADE encontra-se à fl. 1661.

Consta do relatório do Acórdão recorrido:

Exponho a ordem cronológica dos fatos para melhor entendimento do desenrolar dos acontecimentos que culminaram na autuação da empresa relativamente a créditos tributários da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS em decorrência da suspensão da isenção tributária, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2014.

1. 11/12/2014 – ciência do Termo de início do procedimento fiscal na empresa INSTITUTO NOKIA DE TECNOLOGIA, para o tributo IRPJ e período de apuração 01/01/2012 a 31/12/2012; (efl. 46)

2. A partir das respostas da empresa e a entrega dos documentos a fiscalização questiona o motivo e a base legal para a isenção do IRPJ, CSLL e o não oferecimento a tributação do PIS e Cofins; (efl. 99)

3. Em resposta a empresa informa que conforme art. 1º do seu Estatuto Social é uma entidade de pesquisa tecnológica e uma associação civil, sem fins econômicos ou lucrativos, dotada de autonomia administrativa, patrimonial e financeira, encontrando embasamento legal no art. 15 da Lei 9.532/97. E que por isso está sujeita a contribuição do PIS a uma alíquota de 1% sobre a folha de

salários (MP nº 2.158-35/2001, art. 13, IV, Decreto nº 4.524/2002, art. 9º, IV, IN SRF nº 247/2002, art. 9º, IV). Suas receitas são oriundas dos serviços prestados nos limites estabelecidos no seu Estatuto Social e constituem receitas próprias por isso isentas do Cofins; (efl. 102)

4. A empresa passa a ter nova denominação social INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO, sendo esclarecido que a NOKIA do Brasil Tecnologia Ltda (posteriormente alterado para Microsoft Mobile Tecnologia) e NOKIA Corporation são mantenedoras e clientes do instituto; (efl. 113)

5. Em resposta a intimação a empresa apresenta cópia dos convênios de cooperação técnica científica celebrados com as mantenedoras e clientes NOKIA; (efl. 124) Ao longo do procedimento de fiscalização são apresentados vários documentos fiscais e relativos à Lei de informática; 6. Em 17/05/2016 a contribuinte foi intimada da Notificação Fiscal por meio da qual foi cientificada que, em relação aos anos-calendário de 2010 a 2014, não cumpriu os requisitos previstos na legislação tributária para o gozo da isenção dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins; (efls.570 a 580)

7. Importante destacar alguns pontos que constam da notificação fiscal:

a. A empresa utiliza duas fontes de recursos principais para atendimento de seus objetivos sociais: as contrapartidas aos serviços prestados, tanto de mantenedores quanto de outros clientes, e os valores recebidos relacionados aos benefícios de isenção fiscal estabelecidos pela Lei de Informática;

b. Os recursos da lei de Informática são repassados pela Microsoft e Nokia Corporation ao INDT para que os mantenedores usufruam dos benefícios da Lei nº 8.248/91;

c. A fiscalização conclui que para usufruir do benefício fiscal a pessoa jurídica deverá atender a determinados requisitos legais, conforme art. 15 § 3º da Lei nº 9.532/97 e art. 12 § 2º alíneas “a” a “e”, e arts. 13 e 14, quais sejam, resumidamente, não remunerar dirigentes, aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, manter escrituração completa, conservar em boa ordem livros e documentos, e apresentar anualmente declaração de rendimentos;

d. E a fiscalização concluiu a partir da análise da documentação apresentada, em resposta as intimações, a existência de distribuição de patrimônio a mantenedores, na forma de prestação de serviços ao grupo NOKIA Corporation e Microsoft Mobile Tecnologia. E que em diversos projetos desenvolvidos o valor das receitas é inferior aos custos e despesas incorridos para o desenvolvimento do produto;

e. De acordo com art. 32 da Lei nº 9.430/96 foi expedida notificação com prazo de 30 dias para apresentação de alegações e provas pela empresa;

8. A empresa apresentou impugnação contra a notificação fiscal em 16/06/2016, dirigida ao Delegado da Receita Federal conforme §3º do art. 32 da Lei nº 9.430/96, em que resumidamente alega a inconsistência da acusação, apresenta as atividades e histórico da requerente, alega que a suposição fiscal é logicamente impossível, que possui projetos de serviços superavitários para as mantenedoras e deficitários para terceiros, possui alocação dos aportes de P&D em alguns projetos de serviços, alega cumprimento da legislação, apresenta precedentes do CARF, primado dos interesses coletivo, público e inclusive arrecadatário; (efls. 584 a 628). Junta documentos comprobatórios.

9. Os documentos foram analisados pela fiscalização e objeto de novas intimações fiscais para esclarecimentos; 10. O Delegado da DRF em Brasília, por meio do Despacho Decisório (efls. 1622 a 1655) julgou improcedentes as alegações apresentadas pela notificada e manteve em sua integralidade a Notificação Fiscal de fls. 570 a 580, decidindo pela expedição de Ato Declaratório Executivo-ADE suspensivo de isenção tributária para os anos-calendário de 2010 a 2014, conforme a ementa e o ADE abaixo reproduzidos (efl. 1661):

#### **DESPACHO DECISÓRIO**

##### **IRPJ/CSLL/PIS/COFINS ANOS-CALENDÁRIO DE 2010 a 2014 SUSPENSÃO DE ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Para se enquadrar como associação civil sem fins lucrativos, a pessoa jurídica deve atentar ao disposto no art. 53 da Lei nº 10.406/02, Código Civil Brasileiro.

Os benefícios fiscais advindos desse enquadramento são condicionados à observância dos requisitos listados no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Caso contrário, a pessoa jurídica não faz jus à isenção fiscal descrita no art. 15 da Lei nº 9.532/97 e demais benefícios advindos da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

##### **NOTIFICAÇÃO FISCAL PROCEDENTE ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BSB Nº 85, DE 23 DE NOVEMBRO DE 2016.**

Declara suspensas as isenções tributárias da pessoa jurídica que especifica.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BRASÍLIA/DF no uso das atribuições que lhe conferem o inciso m do art. 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, fundamentado no inciso L do parágrafo 1º da lei 9.430/96 e na alínea "a" do inciso II do Art. 27 e parágrafo 2º do Art. 29 da Instrução Normativa RFB n. 1.470, de 30 de março de 2014, e o que consta no processo administrativo de n. 10166.723.858/2016-82, DECLARA:

Art. 1º Suspensas a isenções tributárias previstas nos incisos X art. 13 e inciso X, art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e art. 15 da Lei nº

9.532/97, referentes aos anos calendário de 2010 a 2014, do Instituto de Desenvolvimento Tecnológico - INDT, inscrito no CNPJ 04.802.134/0001-87.

Art. 2 - As suspensões surtirão efeito a partir de 01/01/2010, conforme disposto no § 5º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e decorrem do descumprimento do disposto na alínea "b", § 2º, art. 12 da Lei 9.532/97 e do art. 53 da Lei nº 10.406, Código Civil Brasileiro.

Art. 3º É facultado à pessoa jurídica, no prazo de trinta dias contados da ciência, apresentar impugnação a este Ato, conforme previsto no inciso I § 6º, art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 4a Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

11. Em face da suspensão das isenções pela DRF/DF, foram lavrados autos de infração de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com multas de lançamento de ofício de 150%, nos termos do art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; (efl. 2573 a 2612)

12. Foi autuada também a Microsoft Mobile Tecnologia Ltda por interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, o que ocasionou no enquadramento como solidária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN;

13. A fiscalização assevera que as receitas decorrentes de prestação de serviço relacionadas com desenvolvimento e demais atividades relacionadas a serviços de informática estão sujeitas às normas da legislação do PIS/Pasep e da Cofins do regime cumulativo, vigentes anteriormente à Lei nº 10.637, de 2002 e à Lei nº 10.833, de 2003, para ao final, identificar a base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins, as alíquotas (3% da Cofins e 0,65% do PIS) e a contribuição devida;

14. Em relação aos períodos alcançados pela decadência, a fiscalização entende que se deve aplicar o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, seja pelo intuito doloso de reduzir tributos federais, seja pela inexistência de pagamento antecipado.

15. No tópico da "Da Multa", o atuante entendeu que a contribuinte, ao informar ser uma associação sem fins lucrativos, sem atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição, sonegou tributos e, portanto, aplica-se a multa de ofício de 150% sobre o imposto calculado.

16. A ciência do Despacho Decisório foi dada à contribuinte em 14/12/2016 (fl. 1670) e dos autos de infração em 15/12/2016 (fl. 2618). A responsável solidária MICROSOFT MÓBILE TECNOLOGIA LTDA foi cientificada do Auto de Infração em 20/12/2016 (fl. 2619). Dentro do prazo regulamentar, a contribuinte

apresentou impugnação ao Despacho Decisório e contra os autos de infração; e a responsável solidária apresentou impugnação contra os autos de infração;

17. A impugnação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº 14-65.412, de 20 de abril de 2017, procedente em parte.

18. Regularmente científicas as empresas apresentaram Recurso Voluntário, em que suscitam, resumidamente:

#### INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO – INDT

- a. a recorrente acessou a decisão de 1ª instância em seu e-cac em 17/05/2017, tomando ciência voluntariamente sem ter sido intimada;
- b. é uma associação civil de caráter científico independente e sem fins lucrativos;
- c. inicia apresentando breve descrição das atividades da empresa e breve descrição da acusação fiscal;
- d. discorre sobre os pontos principais da impugnação e decisão recorrida;
- e. apresenta as supostas inconsistências nas atividades realizadas pela recorrente, atividades e histórico da recorrente;
- f. argumenta sobre a suposição fiscal logicamente impossível;
- g. apresenta os projetos de serviços superavitários para as mantenedoras, e deficitários para terceiros, redução do patrimônio líquido da empresa, alocação dos aportes de P&D em alguns projetos de serviços;
- h. demonstra o cumprimento da legislação, apresenta precedentes do CARF;
- i. argumenta sobre o primado dos interesses coletivo, público e arrecadatório;
- j. finaliza com as razões para a reforma do despacho decisório, do acórdão e cancelamento do auto de infração;
- k. expõe as inconsistências existentes no auto de infração, decadência parcial, multa agravada;
- l. solicita realização de diligência e informa que os quesitos já foram apresentados com a impugnação;

#### MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA

- a. a recorrente foi notificada pelo correio no dia 23/05/2017;
- b. basicamente repisa os mesmos argumentos apresentados pela INDT;
- c. agrega a alegação sobre o descabimento da responsabilização solidária.

É o relatório.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que negou provimento ao recurso, nos seguintes termos: (i) reconhecer a preclusão da matéria relativa à inobservância do art. 53 da Lei nº 10.406/2002; (ii) negar provimento ao recurso quanto à responsabilidade solidária; (iii) negar provimento ao restante do recurso, mantendo a autuação fiscal (fls.3249/3280).

Contra o Acórdão de Recurso Voluntário, a responsável solidária opôs Embargos de Declaração (no que foi aceito pelo despacho de admissibilidade) alegando, em síntese, omissão acerca da fundamentação de sua responsabilidade solidária (fls.3347/3356), que foram acolhidos para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes (fls.3367/2280 e 3383/3386).

### ***Recurso Especial do Sujeito Passivo e da Responsável Solidária***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a **INDT – INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO** contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.3417/3441 e docs. 3442/3544), objetivando a reforma do v. acórdão recorrido relativamente a 2 (duas) matérias, que podem ser assim definidas:

- 1) **Inexistência de Preclusão** quando há impugnação da matéria pela parte, ainda que a Turma julgadora a considere insuficiente para reforma do entendimento fiscal (Divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 9101-00.514 e CSRF/02-01.200);
- 2) **Redução da multa agravada 150%** quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação, havendo mera divergência quanto a interpretação da legislação tributária (Divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 1402-002.463 e 2202-003.556).

E, no recurso especial interposto pela **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (fls.3548/3579 e docs. 3580/3710), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias:

- 1) **Inexistência de Preclusão** quando há impugnação da matéria pela parte, ainda que a Turma julgadora a considere insuficiente para reforma do entendimento fiscal (Divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 9101-00.514 e CSRF/02-01.200);
- 2) **Redução da multa agravada de 150%** quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação, havendo mera divergência quanto a interpretação da legislação tributária (Divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 1402-002.463 e 2202-003.556);
- 3) **Afastamento da responsabilidade solidária por interesse comum** (artigo 124, inciso I do CTN) fundamentada apenas em suposto benefício econômico (Divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 9303-004.242 e 9202-010.012).

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, negou seguimento aos Recursos Especiais interpostos pelo sujeito passivo e pela responsável solidária (fls. 3714/3729).

**Recurso de Agravo**

Irresignada, a INDT – INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO apresentou Agravo (fls.3745/3757), que foi acolhido pelo Presidente da CSRF, dando seguimento ao Recurso Especial, relativamente às matérias: *“**Inexistência de Preclusão** quando há impugnação da matéria pela parte, ainda que a Turma julgadora a considere insuficiente para reforma do entendimento fiscal” e **Redução da multa agravada 150%** quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação, havendo mera divergência quanto a interpretação da legislação tributária”* (fls.3790/3800).

A MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA, responsável solidária, também apresentou Agravo (fls.3772/3787), que foi acolhido pelo Presidente da CSRF, dando seguimento ao recurso especial relativamente às matérias: *“**Inexistência de Preclusão** quando há impugnação da matéria pela parte, ainda que a Turma julgadora a considere insuficiente para reforma do entendimento fiscal”; **Redução da multa agravada 150%** quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação, havendo mera divergência quanto a interpretação da legislação tributária” e *“Afastamento da responsabilidade solidária por interesse comum (artigo 124, inciso I do CTN) fundamentada apenas em suposto benefício econômico”* (fls.3801/3814).*

Consta do Despacho em Agravo que deu seguimento ao recurso, em relação as matérias comuns às recorrentes (inexistência de preclusão e redução da multa agravada 150%) a seguinte conclusão:

No tocante à primeira divergência, entendo mereça acolhimento.

Com efeito, a própria decisão de primeiro grau administrativo, em seu relatório, assevera que aquilo que o colegiado recorrido entendeu serem “argumentos genéricos” já lá estava presente:

Após reproduzir parcialmente 4 julgados do CARF, e afirmar que a decisão incorre em malícias que se quer constam do relatório da fiscalização e que o INDT é uma associação voltada para as finalidades declaradas e muito bem-sucedida, conclui: O Instituto é uma associação de facto e de iure, assim constituída para alcançar suas declaradas e perseguidas finalidades. A r. decisão incorre novamente em invencionices, d.v., assim como fez ao afirmar que a Impugnante não seria uma associação sem fins lucrativos por “não disponibilizar serviços aos associados”. Não se trata disso, nem disso e nem de lucrar, e nem de possuir associados que “nada tenham a ver um com o outro”.

Onde a legislação demanda isso? Em lugar algum. O que a lei exige e o que se cumpre fielmente é que a entidade promova e seja voltada efetivamente para o desenvolvimento científico, e que se constitua na forma da lei. E isso foi e vem sendo cumprido desde o início das atividades da Impugnante.

Nesses termos, a par de qualquer discussão acerca da conclusão exposta pelo colegiado recorrido, fato é que não se vê como ela não colida com o entendimento esposado pelos dois outros colegiados no sentido de que a mera contestação, em primeiro grau, à infração, ou à acusação fiscal, baste a que defesa em segundo grau até possa adicionar argumentos não ventilados na primeira oportunidade. Confira-se a ementa do primeiro paradigma (acórdão 9101-00.514) (destaques ora acrescidos):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazer via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrário sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação.

A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa, trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

O entendimento é detalhado no voto (destaques ora acrescidos):

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa). Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Vê-se que, para o relator e a maioria do colegiado que o acompanhou, mesmo que no recurso voluntário se acresça argumento não suscitado em primeiro grau administrativo, tal argumento deve obrigatoriamente ser apreciado, não cabendo aplicar preclusão.

E no sentido de haver alguma contestação em primeiro grau, bem afirmado no agravo, o segundo paradigma aceitou até mesmo mera planilha anexa à

impugnação. Parece claro, assim, que os “argumentos genéricos” deste processo, uma vez tendo sido expostos em primeiro grau, impediriam a aplicação da preclusão por parte daqueles colegiados.

Proponho, assim, o acolhimento do agravo quanto a essa primeira matéria.

O mesmo se passa com a segunda divergência suscitada.

É certo que o recorrido reputou presente o dolo, ao passo que os paradigmas não o viram.

Mas, em linha com o que se defende no recurso especial, esse é precisamente o requisito para que se possa suscitar a divergência. Para negá-la, por outro lado, precisar-se-ia verificar se as situações fáticas são dessemelhantes ao ponto de impedirem a aplicação do entendimento paradigmático à situação do recorrido. Não vejo que o sejam.

O acórdão recorrido, no tópico específico relativo à multa apenas afirma (destaques ora acrescidos):

Quanto à majoração foi constatado e relatado pela autoridade fiscal (fl.2610), que a conduta foi dolosa, ao informar ser uma associação sem fins lucrativos, mas não atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato), além de distribuir o seu patrimônio, através de prestação de serviços subfaturados.

Está devidamente caracterizada nos autos a prática da conduta previstas no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, qual seja: sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária).

Nada se diz aí a ter havido omissão de informações ou prestação de informações falsas.

Assim, a situação se encaixa na ressalva presente já na ementa do primeiro dos paradigmas colacionados (acórdão 1402-002.463):

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço. Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.

O voto vencedor para a matéria expressamente consigna (destaques ora acrescidos):

Dirijo do ilustre Relator unicamente em relação aos tópicos “qualificação da multa” e “responsabilização solidária”, por entender não configuradas situações fáticas que levassem a estas imputações.

Princípio pela multa qualificada.

Segundo o TVF e a decisão recorrida, a exasperação estaria fundamentada no comportamento reiterado da recorrente de continuar se declarando “isenta” para fins de IRPJ e de CSLL quando já seria sabedora, por decisão prolatada em solução de consulta formulada pela interessada (SC SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002), de que este instituto a ela não se aplicaria. Além disso, em procedimentos fiscais anteriores

(processos nº 18471.000286/2005 65, 18471.000287/2005 18 e 18471.000288/2005 54), igualmente referido benefício tributário não teria sido admitido.

Com isso, ainda no dizer do Fisco, estaria havendo por parte da recorrente uma “tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%”, impondo a tipificação legal prevista nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Data vênia, não vejo como o simples fato de a recorrente se autodenominar “isenta” perante o Fisco possa configurar hipótese de “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”, ou “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” Ao contrário, todas as informações de que o Fisco precisava para realizar o procedimento que realizou (este e outros anteriores) estavam disponíveis, tanto que permitiram a consecução dos lançamentos aqui apreciados. O fato de a recorrente ser sabedora, “desde há muito tempo”, de que a Administração Tributária Federal não a considerava isenta nem imune da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não é motivo, de per si, de ensejar a duplicação da multa, como no caso ocorreu.

Mais a mais, repita-se, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento. Nada foi “escondido” nem “omitido” à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da recorrente.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, a exasperação da multa não se sustenta.

Situação igualmente semelhante se verifica no segundo paradigma (acórdão 2202-003.556), em cujo voto vencedor se diz:

A par do muito bem fundamentado voto da ilustre Relatora, Conselheira Cecília Dutra Pillar, peço licença para divergir, pontualmente, no que toca à aplicação da multa qualificada.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

(...)

Observo que não é de todo absurdo a instituição pretender enquadrar-se como imune/isenta. Trata-se de uma instituição de educação que, dentre outras alegações, diz ter obtido certificado de imunidade junto ao Município. Ao tratar do mérito da questão, a nobre relatora fala das condições formais e materiais para fruição do benefício, reportando-se às normas constitucionais e infraconstitucionais, seja a lei ordinária, seja a lei complementar.

A discussão sobre a necessidade de lei complementar para regulamentar a imunidade das instituições de ensino e outras, em relação às contribuições previdenciárias, é notória e alcançou o STF.

Enfim, não discordo de que faltam requisitos necessários para que o contribuinte possa ser considerado imune à tributação, nos termos do voto da Relatora, mas dirijo que ao se enquadrar nessa condição, sendo posteriormente constatado que não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social CEBAS, emitido pelo CNAS, estejam configurados o dolo e o evidente intuito de fraudar o Fisco.

Acreditou-se imune, mas não observou a lei. Para isso, já está sendo exigido o tributo em procedimento de ofício, devendo ser acrescido da multa legal de 75%. Não é cabível a qualificação, no caso. A multa de 150%, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

O fato de ter sido a conduta verificada em todo o período fiscalizado demonstra ainda que realmente acreditou-se imune. Estranho seria enquadrar-se como imune em determinado mês e não fazer o mesmo em outro período. A reiteração, no caso, corrobora seu entendimento, ainda que equivocado por falta de preenchimento de requisito formal, não sendo motivo para subsidiar a qualificação da conduta pretendida.

Assim, VOTO para que seja reduzida a multa ao percentual de 75%, sobre as infrações em que foi qualificada a 150%

Vê-se que as circunstâncias fáticas são bastante semelhantes: nos paradigmas, cuidava-se, até mesmo, de suspensão de isenção de entidade “filantrópica” e de exasperação da multa. No primeiro, mesmo a entidade sendo reconhecidamente sabedora do entendimento da Administração a seu respeito, o colegiado, por maioria, privilegiou o fato de que as informações não haviam sido escondidas nem havia sido dificultado o trabalho fiscal, o que desqualificaria a infração. O mesmo se deu no segundo, ainda que aí não se diga que já tivesse havido algum procedimento anterior da Administração que assegurasse o conhecimento do atuado acerca do seu entendimento.

A diferença, pois, apenas residiria no motivo apontado para a qualificação da infração por parte da autoridade fiscal: aqui, a interpretação do art. 53 do Código Civil; lá, a reiteração da conduta. Mas a divergência está no requisito para que se possa qualificar a infração, exigindo ambos os paradigmas que se comprove ter havido alguma atitude tendente a esconder da Administração os fatos. Nem lá, nem aqui, isso ocorreu.

Com efeito, o quadro de associados do instituto foi informado pelo investigado e todas as informações coletadas pela autoridade fiscal se encontravam devidamente registradas pelo então fiscalizado, divergindo fisco e atuado apenas quanto ao alcance da exigência posta no artigo 53 do Código Civil. Para o atuado, não há impedimento de que eles integrem o mesmo grupo econômico nem de que as “contribuições” sejam angariadas na forma em que aqui ocorre; para a autoridade atuante, e as duas instâncias julgadoras, há.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias “Inexistência de Preclusão quando há impugnação da matéria pela parte, ainda que a Turma julgadora a considere insuficiente para reforma do entendimento fiscal” e “Redução da multa agravada 150% quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação, havendo mera divergência quanto a interpretação da legislação tributária”.

Em relação a responsabilidade solidária, matéria que afeta apenas a MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA, restou consignado no Despacho em Agravo o seguinte:

Também com respeito à responsabilização, entendo comprovada a divergência.

É que, concorde-se ou não com isso, os paradigmas acolheram a tese de que a hipótese prevista no art. 124, I do CTN exige que o responsabilizado esteja “no mesmo pólo da relação obrigacional”, e, mais, que isso deve ser provado pela autoridade atuante. Colhe-se já da ementa do primeiro deles (acórdão nº 9303-004.242) (destaques ora acrescidos):

SOLIDARIEDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Afastada a ocorrência de simulação, única causa da atribuição de responsabilidade solidária, há de ser excluída a sujeição passiva da licitante internacional. O interesse comum a ensejar a responsabilização solidária, constante do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, deve ser o interesse jurídico, estando as partes no mesmo pólo da relação obrigacional, situação inócurrenente no presente caso.

E no voto se asseverou:

Afastada a simulação, não se sustenta a responsabilização solidária da empresa licitante

(...) tendo em vista ter sido imputada pela Fiscalização unicamente em razão da existência de simulação. Não é lícito aos julgadores administrativos modificar os critérios jurídicos que nortearam a elaboração do auto de infração, sob pena de violação ao art. 146 do CTN.

De outro lado, nos termos do art. 124, inciso I do CTN, são obrigadas solidariamente “[...] as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.” Para que seja imputada a responsabilidade solidária não é suficiente que haja apenas o interesse econômico na atividade negocial, mas sim o interesse jurídico.

Nessa relação, para que as partes envolvidas tenham interesse jurídico semelhante na operação, é preciso que estejam no mesmo pólo da relação obrigacional ...

O trecho acima integra o voto da relatora, que não restou vencida quanto à matéria.

Igualmente, na ementa do segundo (acórdão 9202-010.012):

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.

O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o “fato gerador” do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro.

Do voto, se colhe:

13 – No caso do art. 124, I do CTN não basta demonstrar mero interesse econômico, mas jurídico, para que haja a imputação de tal responsabilidade, e no caso, não houve a devida demonstração por parte da autoridade fiscal do interesse comum de tais empresas

(responsáveis solidárias) que apenas contêm, em muitos dos casos, mera identidade entre os seus sócios.

14 – Da forma como lançada, entendo que houve mais uma imputação de responsabilidade objetiva pelo simples fato de haver sócios em comum entre as empresas, não havendo demonstração efetiva dos sujeitos passivos solidários quanto a interesse comum.

15 – Não houve demonstração por exemplo de: divisão entre empregados de uma e outra, confusão patrimonial, caixa único entre as empresas, enfim, para que por consequência as obrigações tributárias pudessem ser atribuídas a todos os integrantes, diretos e indiretos do grupo, contudo, nada disso foi comprovado e por isso entendo pelo provimento do recurso.

Embora aí não se diga o que consistiria no interesse jurídico, certo é que ele foi também aqui reputado como imprescindível.

No caso deste processo, a responsabilização se fez por conta da participação nos resultados da conduta tida como dolosa. Na acusação, com efeito, nenhuma referência se faz à expressão “interesse jurídico” tido como indispensável pelos paradigmas. E tampouco há menção a isso na decisão proferida por conta dos embargos opostos.

Em verdade, apenas no despacho agravado se buscou encontrá-lo naquilo que teria sido dito no acórdão de embargos, mas, mesmo aí, o que se definiu como sendo o interesse jurídico não corresponde àquilo que os colegiados paradigmáticos, ou ao menos o primeiro deles, exigiam (encontrar-se “no mesmo pólo da relação obrigacional” que o devedor principal).

E essa é a questão que se quer ver apreciada pelo colegiado superior.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou Contrarrazões (fls. 3816 e ss), postulando, em suma, pelo não conhecimento dos Recursos Especiais, tendo em vista que os sujeitos passivos não se desincumbiram, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento aos citados recursos, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*, quanto às matérias objeto de recurso pelos sujeitos passivos, por seus próprios fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial:***

Os Recursos Especiais de divergência interpostos pelas partes são tempestivos, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção. No entanto, em relação ao atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118 do RICARF/2023, merece uma análise mais detida, uma vez que as matérias em debate foram admitidas somente em sede de agravo, visto que no Despacho Decisório de Admissibilidade concluiu-se pelo não conhecimento de ambos os recursos em razão das situações fáticas verificadas no acórdão recorrido e nos paradigmas serem distintas.

Além do mais, em contrarrazões a Fazenda Pública pugna pelo não conhecimento dos recursos. Em suas palavras *“seja pela ausência de cotejo analítico, seja pela ausência de demonstração de distinção de interpretação jurídica diante de fatos similares, seja pela efetiva ausência de similitude fática, seja pela falta de prequestionamento da matéria, os recursos não devem ter seguimento”*.

Primeiramente, oportuno ressaltar que: *“O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF”*<sup>1</sup>.

A instrumentalização do Recurso Especial há de ser rigorosamente efetuada nos termos em que a lei processual dispõe, sob pena de não ser admitido no juízo de prelibação. Dentro os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do RICARF, destaca-se: (i) demonstração da legislação interpretada divergentemente (§ 1º); (ii) demonstração do prequestionamento das matérias (§ 5º); (iii) formação do instrumento recursal, mediante juntada do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, ou por qualquer das outras formas admitidas (§§ 6º, 9º, 10 e 11); e, (iv) demonstração analítica da divergência, com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divergem de pontos específicos no acórdão recorrido (§ 8º). Essa exigência foi mantida no RICARF atual (Portaria MF nº 1634, de 21/12/2023, Anexo II, art.118).

É com base nesses pressupostos que se passa a analisar a admissibilidade dos Recursos Especiais proposto pelas recorrentes.

#### ***1) Inexistência de Preclusão (matéria comum às recorrentes):***

A primeira insurgência levantada pelas recorrentes é com relação a preclusão da matéria relativa à inobservância do art. 53 da Lei nº 10.406/2002<sup>2</sup>, apontando divergência em

<sup>1</sup> Disponível em: <[http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf)>. Acessado em: 18/05/2024.

<sup>2</sup> Lei nº 10.406/2002

relação à interpretação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, indicando como paradigma os Acórdãos 9101-00.514 e CSRF/02-01.200.

No caso, consta do voto vencedor do acórdão recorrido “*que a construção jurídica da fiscalização tem duas colunas de sustentação (a) inexistência de associação e b) dilapidação patrimonial, e que uma delas não foi atacada, de rigor a manutenção da autuação*”, e após citar o trecho da defesa sobre o tema posto no recurso, sustentou que: “*Para que este Colegiado adquira competência para debruçar-se sobre o tema, necessário mais do que meramente afirmar que ‘o Instituto é uma associação de facto e de iure’*”. No caso, a maioria do Colegiado, sendo vencida a relatora, entendeu serem insuficientes os argumentos de defesa para estabelecer o contraditório, “*mantenho a autuação por ausência de impugnação específica da acusação fiscal*”, daí a preclusão.

Para melhor compreensão, segue os excertos do voto vencedor:

2. Nas quarenta primeiras páginas de seu arrazoado os **Recorrentes** repetem o quanto descrito pela **INDT** em recurso contra suspensão de isenção tributária.

Após os **Recorrentes** tratam de rebater um a um os argumentos descritos pela DRF Brasília para manter a decisão de suspensão da isenção, dedicando a cada um dos argumentos da DRF um tópico específico; exemplos:

(...)

3. E assim se repete ao longo de toda a peça, salvo no que pertine ao argumento contra a tese da inexistência de associação, em que os **Recorrentes** gastam três parágrafos escamoteados no tópico Precedentes:

Quanto à Impugnante enquanto associação, e quanto aos seus associados, novamente a r. decisão incorre em malícias que sequer constaram do relatório da r. Fiscalização. A r. decisão sugere que o INDT não seria uma associação *de facto* por uma série de razões que de modo algum conduzem a esse devaneio.

As associadas antigas eram, sim, parte do mesmo “grupo”, e não há nada na legislação civil ou fiscal que proíba isso. De modo até um tanto espetaculoso a r. decisão reproduziu tela da *Federal Trade Commission americana (fls. 1.652)*, dando conta da aquisição da Nokia pela Microsoft. *O fez pirotecnicamente, como se esse dado não tivesse sido informado espontaneamente pela própria Impugnante (resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 10)*.

O INDT desde sua constituição é uma associação voltada para as suas finalidades declaradas e de resto muito bem-sucedidas (não se trata de ser rentável), com importantes inovações alcançadas na área tecnológica.

---

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.  
Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

O Instituto é uma associação de *facto e de iure*, assim constituída para alcançar suas declaradas e perseguidas finalidades. A r. decisão incorre novamente em invencionices, *d.v.*, assim como fez ao afirmar que a Impugnante não seria uma associação sem fins lucrativos por “não disponibilizar serviços aos associados”. Não se trata disso, nem disso e nem de lucrar, e nem de possuir associados que “nada tenham a ver um com o outro”. Onde a legislação demanda isso? Em lugar algum. O que a lei exige e o que se cumpre fielmente é que a entidade promova e seja voltada efetivamente para o desenvolvimento científico, e que se constitua na forma da lei. E isso foi e vem sendo cumprido desde o início das atividades da Impugnante.

4. Do acima temos que as defesas das **Recorrentes** (1 - as associadas antigas eram, sim, parte do mesmo “grupo”, e não há nada na legislação civil ou fiscal que proíba isso e 2 - Onde a legislação demanda isso? Em lugar algum. O que a lei exige e o que se cumpre fielmente é que a entidade promova e seja voltada efetivamente para o desenvolvimento científico, e que se constitua na forma da lei) neste ponto apresentam-se como demasiado genéricas, incapazes de elidir a acusação fiscal. A fiscalização aponta o dispositivo violado (artigo 53 do Código Civil) e o motivo pelo qual este foi violado (os associados não seriam, dessa forma, pessoas diferentes, mesmo que formalmente sejam pessoas distintas). **Para que este Colegiado adquira competência para debruçar-se sobre o tema necessário mais do que meramente afirmar que “o Instituto é uma associação de facto e de iure”.**

5. Não se quer com isso pautar um número de palavras capazes de infirmar uma acusação ou ainda indicar um determinado formato para uma peça processual; o que se exige para inaugurar o contraditório administrativo é impugnação específica da acusação fiscal, *ex vi* art. 17 do Decreto 70.235/72, o que não ocorreu in casu.

**6. Ora, tendo em vista que a construção jurídica da fiscalização tem duas colunas de sustentação (a) inexistência de associação e b) dilapidação patrimonial) e que uma delas não foi atacada, de rigor a manutenção da autuação.**

7. Pelo exposto, conheço do recurso voluntário e, no tema do lançamento de ofício e consectários legais (salvo responsabilidade solidária) mantenho a autuação por **ausência de impugnação específica da acusação fiscal.** (grifou-se)

Aliás o fato de ausência de contestação específica, foi inclusive evidenciado no Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls.3367/3373. Oportuna a transcrição:

**Da falta de impugnação específica quanto à inexistência da associação**

Diz a Embargante que o voto vencedor do acórdão embargado, não obstante tenha transcrito as razões de defesa sobre a tese fazendária da inexistência da associação, entendeu que o tema não foi especificamente impugnado, fato que

constituiria uma contradição entre os fundamentos do decisum e a sua conclusão. Vejamos, então, o que disse o relator:

3. *E assim se repete ao longo de toda a peça, salvo no que pertine ao argumento contra a tese da inexistência de associação, em que os Recorrente gastam três parágrafos escamoteados no tópico Precedentes:*

*“Quanto à Impugnante enquanto associação, e quanto aos seus associados, novamente a r. decisão incorre em malícias que sequer constaram do relatório da r. Fiscalização. A r. decisão sugere que o INDT não seria uma associação de facto por uma série de razões que de modo algum conduzem a esse devaneio. As associadas antigas eram, sim, parte do mesmo “grupo”, e não há nada na legislação civil ou fiscal que proíba isso. De modo até um tanto espetaculoso a r. decisão reproduziu tela da Federal Trade Commission americana (fls. 1.652), dando conta da aquisição da Nokia pela Microsoft. O fez pirotecnicamente, como se esse dado não tivesse sido informado espontaneamente pela própria Impugnante (resposta ao Termo de Intimação Fiscal n° 10).*

*O INDT desde sua constituição é uma associação voltada para as suas finalidades declaradas e de resto muito bem-sucedidas (não se trata de ser rentável), com importantes inovações alcançadas na área tecnológica.*

*O Instituto é uma associação de facto e de iure, assim constituída para alcançar suas declaradas e perseguidas finalidades. A r. decisão incorre novamente em invencionices, d.v., assim como fez ao afirmar que a Impugnante não seria uma associação sem fins lucrativos por “não disponibilizar serviços aos associados”. Não se trata disso, nem disso e nem de lucrar, e nem de possuir associados que “nada tenham a ver um com o outro”. Onde a legislação demanda isso? Em lugar algum. O que a lei exige e o que se cumpre fielmente é que a entidade promova e seja voltada efetivamente para o desenvolvimento científico, e que se constitua na forma da lei. E isso foi e vem sendo cumprido desde o início das atividades da Impugnante.” (grifamos)*

4. *Do acima temos que as defesas das Recorrentes (1 - as associadas antigas eram, sim, parte do mesmo “grupo”, e não há nada na legislação civil ou fiscal que proíba isso e 2 - Onde a legislação demanda isso? Em lugar algum. O que a lei exige e o que se cumpre fielmente é que a entidade promova e seja voltada efetivamente para o desenvolvimento científico, e que se constitua na forma da lei) neste ponto apresentam-se como demasiado genéricas, incapazes de elidir a acusação fiscal. A fiscalização aponta o dispositivo violado (artigo 53 do Código Civil) e o motivo pelo qual este foi violado (os associados não seriam, dessa forma, pessoas diferentes, mesmo que formalmente sejam pessoas distintas). Para que este Colegiado adquira competência para debruçar se sobre o tema*

*necessário mais do que meramente afirmar que “o Instituto é uma associação de facto e de iure”.*

*5. Não se quer com isso pautar um número de palavras capazes de infirmar uma acusação ou ainda indicar um determinado formato para uma peça processual; **o que se exige para inaugurar o contraditório administrativo é impugnação específica da acusação fiscal**, ex vi art. 17 do Decreto 70.235/72, o que não ocorreu in casu.*

*6. Ora, tendo em vista que a construção jurídica da fiscalização tem duas colunas de sustentação (a) inexistência de associação e b) dilapidação patrimonial) e que uma delas não foi atacada, de rigor a manutenção da autuação.*

*7. Pelo exposto, conheço do recurso voluntário e, no tema do lançamento de ofício e consectários legais (salvo responsabilidade solidária) mantenho a autuação por ausência de impugnação específica da acusação fiscal. (g.n.)*

Perceba-se que, malgrado tenha se dedicado ao tema, fê-lo, de fato, genericamente, não enfrentando, como ressaltado pelo relator, o busílis da questão por ele referida como um dos fundamentos da autuação: **o de que os associados não seriam pessoas jurídicas diferentes, mesmo que formalmente sejam pessoas jurídicas distintas.**

Esse fato é o que deveria ter sido, mas não foi enfrentado no recurso voluntário.

Nenhuma linha, porém, como se viu dos parágrafos transcritos pelo relator e dos excertos por nós negritados, enfrentou a questão. Repitam-se aqui, para espancar quaisquer dúvidas:

A r. decisão sugere que o INDT não seria uma associação de facto por uma série de razões que de modo algum conduzem a esse devaneio. As associadas antigas eram, sim, parte do mesmo “grupo”, e não há nada na legislação civil ou fiscal que proíba isso.

(...)

O Instituto é uma associação de facto e de iure, assim constituída para alcançar suas declaradas e perseguidas finalidades. A r. decisão incorre novamente em invencionices, d.v., assim como fez ao afirmar que a Impugnante não seria uma associação sem fins lucrativos por “não disponibilizar serviços aos associados”.

Contradição nenhuma há. (grifos originais)

Em contrapartida, consta do recurso a seguinte informação:

- 1) sobre primeira matéria tratada no Especial (preclusão), tem-se que o v. acórdão recorrido divergiu do entendimento consagrado no primeiro paradigma ora apresentado (Acórdão nº 9101-00.514 – Doc. 01), que em situação similar afastou a alegação de preclusão, ao reconhecer que “a

**preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n, 70,235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário)”; e também divergiu do segundo paradigma sobre o tema (Acórdão nº CSRF/02-01.200 – Doc. 02), que em situação análoga concluiu que “**Tratando-se de matéria devidamente impugnada, não há que se falar em preclusão da matéria**”;**

Os paradigmas citados estão assim ementados (transcrevem-se, também, parágrafos do relatório ou voto para melhor contextualizar as questões em análise)

**Acórdão 9101-000.514**

Ementa: RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO.

Não se conhece de recurso especial na parte em que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA.

A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar apropria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo,, A contrário *sensu*, impugnada a exigência, iniciado esta o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Voto:

(...)

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa). Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em

processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas as fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que **a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n, 70,235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação** (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). **"Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada"**: e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrário sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração e legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal. (grifou-se)

#### **Acórdão CSRF/02-01.200**

NORMAS PROCESSUAIS — PRECLUSÃO — Caracterizado nos autos que o contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes à taxa SELIC em sua peça exordial, incluindo-os no demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta 'a busca da verdade real, que é a base de todo o sistema. Recurso negado.

#### **Relatório:**

(...)

Pelo documento de fls.30/31, o Procurador-Representante da Fazenda Nacional contesta o acórdão em epígrafe quanto ao entendimento firmado – por maioria de votos – sobre o acréscimo de juros equivalente à taxa SELIC ao ressarcimento dos créditos de IPI. A seu ver, em se tratando de matéria não questionada em

instâncias anteriores, não se poderia dela conhecer – ainda que substancialmente correto o entendimento da maioria – tendo em vista os mecanismos da legislação adjetiva, sob pena de se subverterem as regras que comandam os pleitos e confrontam a jurisprudência pertinente à matéria processual.

Voto:

(...)

Em que pese o pedido de ressarcimento formulado pela contribuinte ter se referido apenas genericamente a atualização monetária dos créditos, os valores pleiteados por ela estavam plenamente demonstrados em planilha anexa a petição. Acrescente-se o fato de as decisões monocráticas apreciaram o pleito de atualização monetária e o negaram por falta de previsão legal. Portanto, sem recorrer a um formalismo demasiado, entendo que houve o prequestionamento na primeira instância acerca da aplicação da taxa de juros equivalente a SELIC.

Como evidenciado acima, no acórdão recorrido, a Turma entendeu que foram insuficientes os argumentos de defesa postos no recurso para estabelecer o contraditório, tendo em vista que a Fiscalização se baseou em duas premissas não contestadas pelas recorrentes, ou seja, insuficientes os argumentos de defesa para estabelecer o contraditório, de forma que por ausência de impugnação específica, foi mantida a autuação.

Ressalta-se que no presente caso, não houve argumento que não foi conhecido pelo Colegiado, o que aconteceu foi ausência de contestação por parte das recorrentes, capaz de infirmar uma acusação fiscal.

Por seu turno, no caso apreciado no Acórdão paradigma nº 9101-00.514, o que se discute é a possibilidade do contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, inovar em sua defesa acrescentando novo fundamento que não havia sido declinado na impugnação, hipótese em que o Colegiado *a quo* entendeu, pelo motivo que expôs, não haver preclusão administrativa. Dessa feita, neste caso, resta evidente a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma.

Da mesma forma em relação ao Acórdão paradigma nº CSRF/02-01.200, uma vez que a situação fática nele tratada é semelhante à enfrentada no primeiro paradigma. Naquela oportunidade, segundo a PFN, a contribuinte não teria questionado, perante a DRJ, a aplicação dos juros Selic sobre os valores a serem ressarcidos, de sorte que não se poderia conhecer dessa matéria. A Turma, todavia, entendeu que, embora genericamente mencionada no pedido de ressarcimento, os valores pleiteados com a atualização monetária estavam demonstrados na planilha a ele anexada, de modo que não haveria, nesse caso, preclusão.

Em síntese, as situações enfrentadas no recorrido e nos paradigmas são distintas entre si por razões acima expostas a suscitar questão jurídicas igualmente diversas, motivo pelo qual o recurso não deve ser conhecido neste ponto.

**2) Redução da multa agravada 150% quando ausente comprovação específica de dolo, sonegação, fraude ou simulação (matéria comum às recorrentes):**

No tocante à divergência apontada em relação a multa agravada aplicada no patamar de 150%, cuja legislação interpretada divergente apontada é o artigo 44, inciso I c/c § 1º da Lei nº 9.430/96.

Nesse ponto, relata a Autoridade Fiscal (fl.2610), dentre outras constatações, que a contribuinte agiu dolosamente ao informar ser uma associação sem fins lucrativos, mas não atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato). Ainda, constatou-se que o patrimônio do INDT foi utilizado para subsidiar projetos de terceiros, em especial ao próprio mantenedor; além de distribuir o seu patrimônio, através de prestação de serviços subfaturados, ou seja, os valores repassados pelos tomadores do serviço em diversos projetos foram inferiores aos custos incorridos para o seu desenvolvimento.

Concluiu a fiscalização, que foi criada uma estrutura não para desenvolvimento do Instituto, mas para atendimento das necessidades do mantenedor, para que esse pudesse usufruir de benefícios fiscais da Lei de Informática e obtenção de softwares e outros produtos com valores abaixo do mercado, em flagrante desrespeito à legislação em vigor. Diante dos fatos narrados, entendeu que houve sonegação, conforme descrito no inciso II, art. 71 da Lei nº 4.502/64<sup>3</sup>, como consequência, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150%, sobre o imposto calculado.

No julgamento do acórdão ora recorrido, a Turma *a quo* manteve a aplicação da multa no patamar fixado pela Autoridade Fiscal, por entender que de fato a conduta dolosamente perpetrada caracterizou sonegação, uma vez que além de informar ser uma associação sem fins lucrativos, sem atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato), ainda distribuiu seu patrimônio, por intermédio de prestação de serviços subfaturados.

Oportuna a transcrição do trecho do voto nesse sentido:

**Da Multa**

A recorrente contesta a aplicação da multa no patamar de 150%, agravada por ter sido constatada a conduta dolosa. A multa foi aplicada pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o inciso II do art. 71 da Lei nº 4.502/64, que define a "sonegação" como a "ação ou omissão dolosa" tendente a omitir à Autoridade Fiscal as "condições pessoais do contribuinte" relevantes para fins fiscais. E aduz que o STF já reputou confiscatória a multa tributária que exceda 100% do valor do tributo.

<sup>3</sup> Lei nº 4.502/64

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

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

II - **das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.** (grifo original)

Quanto à majoração foi constatado e relatado pela autoridade fiscal (fl.2610), que a conduta foi dolosa, ao informar ser uma associação sem fins lucrativos, mas não atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato), além de distribuir o seu patrimônio, através de prestação de serviços subfaturados.

Está devidamente caracterizada nos autos a prática da conduta previstas no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, qual seja: sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária).

O acórdão recorrido entendeu que também, em tese, houve um conluio (ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando a prática de sonegação ou fraude), uma vez que a mantenedora tinha a governança do INDT e o utilizou para sonegar tributos, deixo de analisar essa questão, em face da ausência de enquadramento pela autoridade fiscal nesta conduta.

Pela constatação da prática dolosa o art. 44, II, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, determina a aplicação de multa qualificada (150%) sobre os tributos lançados.

A respeito do posicionamento jurisprudencial do STF citado pela recorrente, e que a multa tem caráter confiscatório, à administração tributária é vedada a postura distinta da prevista em lei, em nome do princípio da legalidade estrita, o qual impõe a administração que aja tão somente nos moldes do que fora previsto anteriormente em lei, vide Súmula CARF nº 02.

Das razões apresentadas em comum nos Recursos Especiais tem-se:

- 3) **no tocante à segunda matéria (afastamento da multa agravada de 150%)**, o v. acórdão recorrido divergiu do primeiro paradigma sobre o tema (**Acórdão nº 1402-002.463 – Doc. 03**), que em situação análoga (suspensão de isenção e/ou imunidade) afastou a multa agravada ao reconhecer que a contribuinte tinha apresentado todos os elementos (documentos, informações, esclarecimentos, etc.) solicitados pela fiscalização, que inclusive utilizou estes mesmos elementos para a lavratura do Auto de Infração, nada tendo sido omitido, alterado ou escondido, nem empregado qualquer subterfúgio, ardil ou atitude equivalente e igualmente divergiu do segundo paradigma sobre a questão (**Acórdão nº 2202-003.556 – Doc. 04**), que na mesma situação (i.e. suspensão de isenção e/ou imunidade) concluiu que a contribuinte se declara como isenta (e/ou imune) por entender preencher todos os requisitos legais para tanto, sendo a eventual apuração fiscal de não enquadramento punida com a multa regular (75%) e não agravada (150%), por inexistência de dolo específico de sonegação ou fraude. (grifos originais)

Em relação ao primeiro paradigma indicado pelas recorrentes (**Acórdão 1402-002.463**), em suma, concluiu o Colegiado: *“como aflora dos autos, os documentos estavam expostos à auditoria do Fisco, como efetivamente ocorreu, não havendo nada “escondido”, por meio de quaisquer subterfúgios, mas, somente, informação equivocada (proposital ou não,*

impossível saber-se) de uma suposta isenção, ato que não tem o condão de permitir a aplicação rigorosa da multa duplicada”.

Para melhor análise, transcreve-se a ementa, bem como trechos do voto nesse sentido:

**Acórdão nº 1402-002.463**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO.

A Administração Pública pode e deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, podendo revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, dentro do prazo de cinco anos contados da data em que foram praticados; em havendo erro na fundamentação legal do ADE de suspensão de isenção, deve a Autoridade Administrativa rever de ofício o seu ato, exercendo o seu poder de autotutela.

NULIDADES DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DESVIO DE FINALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no ADE pelo fato de não ter sido julgado pela DRJ, haja vista sua revogação anteriormente ao encaminhamento do processo a julgamento pela instância a quo. Também não há cerceamento do direito de defesa quando a Contribuinte for intimada de todos os atos praticados no decorrer do procedimento fiscal. Igualmente, não se constata ausência de motivação ou desvio de finalidade em Ato Declaratório realizado dentro da esfera de competência da Autoridade Administrativa que o editou, eis que perfeitamente delineados em todos os atos praticados no decorrer do processo.

IMUNIDADE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA.

A edição de livros e periódicos corresponde a uma atividade de industrialização, de natureza eminentemente econômica. Em sendo essa a atividade que corresponde à finalidade essencial da Instituição, conforme seus próprios Estatutos Sociais, não se admite que seja qualificada como entidade religiosa. Assim, não tem direito ao gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "b", da CF.

PROCESSO DE CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO.

Através da solução da consulta, o sujeito passivo tem um pronunciamento formal da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação tributária em relação à fato determinado. É um instrumento que se destina à elucidação, por parte do Órgão Fazendário, de entendimento quanto ao tratamento tributário a

ser dado a determinada situação concreta, relativa ao consultente. Seu resultado, suas conclusões, vinculam não apenas os agentes públicos, mas também o contribuinte consultente.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. APLICAÇÃO DE RECURSOS EM OUTRAS ATIVIDADES QUE NÃO SUA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.

Além de exercer atividade econômica, o que por si só já a excluiria do rol das entidades constantes do art. 15, da Lei nº 9.532/97, beneficiárias da isenção do IRPJ e da CSLL, a contribuinte não faz jus ao benefício tributário também por descumprir os requisitos constantes do § 1º do artigo 12 da referida lei; in caso, não poderia remunerar seus dirigentes, nem aplicar seus recursos em atividades outras que não a manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL O LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. SOLUÇÃO EXTREMA.

Incabível a apuração pelo Lucro Presumido quando o faturamento, nos períodos fiscalizados, excede ao limite de R\$48 milhões anuais, estabelecido na Lei nº 9.718/98 e suas alterações posteriores. Incabível também a adoção do Lucro Arbitrado, haja vista ser modalidade de apuração extrema, a ser utilizada apenas excepcionalmente, conforme o estabelecido nos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99.

EXCLUSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Mostra-se correta a glosa de exclusões motivada pela falta de justificativa/comprovação por parte da Contribuinte, intimada a fazê-lo de forma reiterada. Também mostra-se correta a glosa de despesas consideradas desnecessárias, relativas ao repasse de 3% do faturamento da Entidade, pagas para arcar com os custos de manutenção da Mesa Diretora e demais Órgãos de sua proprietária/controladora; tal procedimento descumpe critério de dedutibilidade de despesa para fins de apuração do lucro real, pois não se trata de despesa necessária à consecução da atividade econômica de industrialização/comercialização de livros e periódicos.

PIS, COFINS e CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS DO IRPJ.

Correta a exigência do PIS e da COFINS realizada a partir da consideração de que a Contribuinte, além de não se enquadrar no rol das entidades elencadas pelo caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolve atividade econômica de industrialização/comercialização com

finalidade lucrativa, descumprindo, também, a requisito constante do art. 15, § 3º, c/c o art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à COFINS.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.**

**A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço.**

**Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A imputação de responsabilidade solidária com fulcro nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do pólo passivo do responsável solidário eleito pelo Fisco que se impõe.

**Voto**

(...)

Data vênia, **não vejo como o simples fato de a recorrente se autodenominar “isenta” perante o Fisco possa configurar hipótese de “ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”, ou “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” Ao contrário, todas as informações de que o Fisco precisava para realizar o procedimento que realizou (este e outros anteriores) estavam disponíveis, tanto que permitiram a consecução dos lançamentos aqui apreciados.

O fato de a recorrente ser sabedora, “desde há muito tempo”, de que a Administração Tributária Federal não a considerava isenta nem imune da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não é motivo, de per si, de ensejar a duplicação da multa, como no caso ocorreu.

Mais a mais, repita-se, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento Nada foi “escondido” nem “omitido” à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da recorrente.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, a exasperação da multa não se sustenta.

(...)

**Em suma, como aflora dos autos, os documentos estavam expostos à auditoria do Fisco, como efetivamente ocorreu, não havendo nada “escondido”, por meio de quaisquer subterfúgios, mas, somente, informação equivocada (propositiva ou não, impossível saber-se) de uma suposta isenção, ato que não tem o condão de permitir a aplicação rigorosa da multa duplicada.**

Portanto, não vejo como prosperar a exasperação da penalidade, devendo a multa de ofício de 150% ser reduzida para a multa de ofício normal de 75%.  
(grifou-se)

Da mesma forma decidiu o Colegiado em relação ao segundo paradigma indicado (**Acórdão nº 2202-003.556**). Naquela oportunidade a Turma afastou a qualificação da multa, sob o fundamento de que **a falta de preenchimento de requisito formal para o enquadramento como entidade possuidora de isenção das contribuições sociais/previdenciárias, por si só, não autoriza a qualificação da conduta pretendida.** Conforme depreende da ementa e do trecho do voto:

**Acórdão nº 2202-003.556**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO.

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para a seguridade social e para terceiras entidades, da mesma forma que as empresas em geral.

GFIP. DOCUMENTO HÁBIL PARA A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECLARADO.

A GFIP se constitui em confissão de dívida com relação às contribuições nela declaradas.

Na constituição do crédito tributário de contribuições não declaradas em GFIP cujos fatos geradores foram informados pelo contribuinte, a Autoridade lançadora pode utilizar as bases de cálculo declaradas, face sua presunção de veracidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ALEGAÇÕES DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. EXAME PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA JULGADORA. INCOMPETÊNCIA.

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

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.**

**Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta da sonegação.**

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

**Voto Vencedor**

(...)

A motivação para a qualificação da multa foi a seguinte, conforme relatado:

*Considerando que no período de 01/2010 a 12/2012 houve o auto-enquadramento indevido como entidade possuidora de isenção das contribuições sociais/previdenciárias, quando a entidade não detém a condição para usufruir o benefício da isenção; considerando que tal procedimento teve como objetivo reduzir os valores daquelas contribuições, que resultaram declaradas e recolhidas a menor; considerando que tais condutas, realizadas de forma sistemática e continuada caracterizam dolo do contribuinte e se configuram, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no artigo 337-A do Código Penal Brasileiro; e considerando que a conduta do contribuinte se identifica com a de sonegação descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964; a Autoridade lançadora aplicou a multa de ofício duplicada, conforme previsão do art. 44, inciso I e § 1º Lei nº 9.430/1996.*

Observo que não é de todo absurdo a instituição pretender enquadrar-se como imune/isenta. Trata-se de uma instituição de educação que, dentre outras alegações, diz ter obtido certificado de imunidade junto ao Município. Ao tratar do mérito da questão, a nobre relatora fala das condições formais e materiais para fruição do benefício, reportando-se às normas constitucionais e infraconstitucionais, seja a lei ordinária, seja a lei complementar.

A discussão sobre a necessidade de lei complementar para regulamentar a imunidade das instituições de ensino e outras, em relação às contribuições previdenciárias, é notória e alcançou o STF.

Enfim, não discordo de que faltam requisitos necessários para que o contribuinte possa ser considerado imune à tributação, nos termos do voto da Relatora, mas dirijo que ao se enquadrar nessa condição, sendo posteriormente constatado que não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, emitido pelo CNAS, estejam configurados o dolo e o evidente intuito de fraudar o Fisco.

**Acreditou-se imune, mas não observou a lei. Para isso, já está sendo exigido o tributo em procedimento de ofício, devendo ser acrescido da multa legal de 75%. Não é cabível a qualificação, no caso.** (grifou-se)

Pela análise acima, resta claro a ausência de divergência de interpretação, capaz de ensejar o conhecimento do recurso nesse ponto, como bem evidenciado no Despacho agravado. Vejamos:

Acerca da **redução da multa qualificada**, entendeu o acórdão recorrido que a conduta dolosamente perpetrada caracterizou sonegação, além de ter sido praticada em conluio.

Assevera-se que *“os fundamentos do voto da eminente Conselheira Mara Cristina Sifuentes para manutenção da multa agravada (i.e. ao informar ser uma associação sem fins lucrativos, mas não atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato), além de distribuir o seu patrimônio, através de prestação de serviços subfaturados.”* podem até estar em consonância com o seu voto de mérito proferido (que restou vencido, como visto), mas não com o voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que considerou a matéria preclusa e não adentrou à sua análise”. Entende, assim, que **“houve a manutenção da multa agravada sem a devida comprovação da ocorrência de dolo, sonegação, fraude ou conluio, com base em simples divergência sobre a interpretação da legislação tributária federal, notadamente o preenchimento ou não dos requisitos legais para a fruição da isenção de PIS e Cofins, o que diverge dos paradigmas a serem oportunamente tratados”**.

O dolo restou comprovado, segundo o acórdão recorrido, quando se informou **“ser uma associação sem fins lucrativos, mas não atender aos critérios legais exigidos para o enquadramento nessa condição (único associado de fato), além de distribuir o seu patrimônio, através de prestação de serviços subfaturados”**.

Ora, a primeira observação que se impõe é que, no acórdão recorrido, o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, **ao considerar a matéria em análise preclusa (a inexistência de associação)**, apenas afastou a possibilidade de a Turma conhecê-la, mas não que tenha sido considerada inexistente, vale dizer, que não tenha havido associação.

Já o Acórdão paradigma nº 1402-002.463 tão só sustenta que a aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, a mesma conclusão a que chegou o Acórdão paradigma nº 2202-003.556, segundo o qual “a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta da sonegação”. Contudo, o acórdão recorrido não negou a imprescindibilidade da conduta dolosa, senão que, no caso nele examinado, entendeu que o dolo restou configurado.

Não há aqui divergência de interpretação.

Conforme exposto, nos acórdãos paradigmas, foi afastada a multa qualificada, tento como fundamento a ausência de requisito formal para o enquadramento como entidade possuidora de isenção das contribuições sociais, não tem o condão para cobrança da multa imposta no patamar de 150%, e no caso posto em julgamento o dolo/simulação restaram comprovados, na medida em que além de não atender aos critérios legais para o enquadramento da condição de uma entidade sem fins lucrativos, distribuiu seu patrimônio através de prestação de serviço subfaturado, ponto específico pelo qual não restou comprovada a divergência jurisprudencial.

As recorrentes omitiram-se em procedê-la, como se o pressuposto de admissibilidade constante do § 1º do art. 67 do RICARF/2015 (§ 1º do art. 118 – RICARF/2023) simplesmente não existisse. Esta examinadora, por outro lado, não logrou extraí-la univocamente do arrazoado recursal.

Ressalta-se, por oportuno, que nos casos como o presente, em se tratando de uma análise exclusivamente casuística, para que houvesse divergência de entendimento apto a embasar o conhecimento dos recursos nesse ponto, seria necessário que outra Turma/Câmara analisando os mesmos fatos que ensejaram a multa qualificada nesses autos, decidissem de forma diversa do presente processo.

Assim, em relação ao tema proposto, por ausência de divergência jurisprudencial, este ponto não merece conhecimento.

### **3. Da responsabilidade solidária da Microsoft Mobile Tecnologia Ltda.:**

A Recorrente MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA. ainda contesta a sua responsabilidade solidária sobre o crédito tributário lançado (art. 124, I, do CTN).

Nas palavras da recorrente:

- 4) **relativamente à terceira matéria (afastamento da responsabilidade por interesse comum)** o acórdão recorrido é dissonante de ambos os paradigmas (**Acórdão nº 9303-004.242 – Doc. 05**) e (**Acórdão nº 9202-010.012 – Doc. 06**), que concluíram não ser suficiente a mera alegação de benefício econômico para a configuração do interesse comum, havendo necessidade do interesse jurídico, caracterizado pela presença de

ambas as partes no mesmo pólo da relação obrigacional, partilhando do mesmo fato gerador. (grifo original)

No primeiro paradigma invocado pela recorrente (**Acórdão 9303-004.242**), tratou-se de responsabilidade aduaneira (descumprimento de Regime Drawback Suspensão). Naquela oportunidade, o Colegiado entendeu que uma vez que a decisão de primeira instância afastou a ocorrência de simulação, não se sustenta a responsabilização solidária, tendo em vista ter sido imputada pela Fiscalização unicamente em razão da existência de simulação. Ainda, segundo entendimento do Colegiado, para que seja imputada a responsabilidade solidária não é suficiente que haja apenas o interesse econômico na atividade negocial, mas sim o interesse jurídico.

Para melhor elucidar, segue transcrita a ementa e o trecho do voto nesse sentido:

**Acórdão 9303-004.24**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/03/2005 a 01/06/2006

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Inexistente a comprovação efetiva da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é incabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

**SOLIDARIEDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.**

**Afastada a ocorrência de simulação, única causa da atribuição de responsabilidade solidária, há de ser excluída a sujeição passiva da licitante internacional. O interesse comum a ensejar a responsabilização solidária, constante do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, deve ser o interesse jurídico, estando as partes no mesmo pólo da relação obrigacional, situação incorrente no presente caso.**

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 02/03/2005 a 01/06/2006

DIREITO CREDITÓRIO INCIDENTAL. IMPOSSIBILIDADE.

INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não detém competência legal para inaugurar a apreciação de pedidos de restituição/compensação. Cumpre à Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinar e apreciar os pedidos de restituição/compensação. Para tanto há que se verificar os requisitos de certeza e liquidez do crédito pleiteado, matéria que foge do escopo do presente processo administrativo.

Consta do voto o seguinte excerto:

(...) a empresa Companhia Siderúrgica de Tubarão - CST, sucedida por Arcelormittal do Brasil S.A., foi incluída no pólo passivo da autuação como responsável solidária, atraindo a incidência do art. 124, inciso I do CTN, com base

na premissa da ocorrência de simulação na operação de licitação internacional realizada.

Ocorre que a decisão de primeira instância afastou a existência de simulação na presente operação, por considerar insuficientes os fatos e a documentação comprobatória contidos no processo administrativo para demonstrar dolo ou simulação, apesar de descaracterizarem o regime aduaneiro especial de drawback suspensão pelas irregularidades nas operações de importação (decisão DRJ - fls. 2.764 - 2.765).

**Afastada a simulação, não se sustenta a responsabilização solidária da empresa licitante CST - Arcelormittal do Brasil S.A, tendo em vista ter sido imputada pela Fiscalização unicamente em razão da existência de simulação.** Não é lícito aos julgadores administrativos modificar os critérios jurídicos que nortearam a elaboração do auto de infração, sob pena de violação ao art. 146 do CTN.

De outro lado, nos termos do art. 124, inciso I do CTN, são obrigadas solidariamente "[...] as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal." **Para que seja imputada a responsabilidade solidária não é suficiente que haja apenas o interesse econômico na atividade negocial, mas sim o interesse jurídico.**

Nessa relação, para que as partes envolvidas tenham interesse jurídico semelhante na operação, é preciso que estejam no mesmo pólo da relação obrigacional, situação diversa da existente nos presentes autos, pois a CST (Arcelormittal) e Paul Wurth do Brasil S.A estão em lados opostos, sendo a primeira licitante e a segunda fornecedora, caracterizando-se interesses antagônicos na operação, afastando a responsabilidade solidária.

Já em relação ao segundo paradigma invocado (**Acórdão 9202-010.012**), restou afastada a responsabilidade solidária, uma vez que *“o relatório fiscal, não traz qualquer relato ou comprovação de fato em que sentido tais empresas (responsáveis solidárias), contêm interesse comum na situação que ocasionou o lançamento da contribuição à recorrente (sujeito passivo principal), mas apenas a simples alegação de existência de um grupo econômico de fato”*. E conclui que *“no caso do art. 124, I do CTN não basta demonstrar mero interesse econômico, mas jurídico, para que haja a imputação de tal responsabilidade, e no caso, não houve a devida demonstração por parte da autoridade fiscal do interesse comum de tais empresas (responsáveis solidárias) que apenas contêm, em muitos dos casos, mera identidade entre os seus sócios”*. Vejamos:

**Acórdão 9202-010.012**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.  
RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN.

**A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.**

**O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro.**

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA

A comprovação de existência de grupo econômico, embora possa ser apta a gerar efeitos nas esferas societária e trabalhista, por exemplo; não pode, isoladamente, gerar efeitos na seara tributária tendo em vista a necessidade de adequação ao tipo legal que, neste caso, determina a existência de interesse comum.

Consta do voto o seguinte excerto:

09 – Avaliando o relatório fiscal e os documentos juntados em que se funda o lançamento em relação à responsabilidade solidária pelo art. 124, I do CTN verifico, ao contrário da decisão recorrida, que não há provas da referida responsabilidade sendo que a fiscalização reconhece que os documentos comprobatórios da mesma se baseiam apenas nas fichas de cadastro da Receita Federal do Brasil (e-fls. 47/75).

10 – O relato da autoridade fiscal, com a devida vênia, não traz nenhuma possibilidade de se aventar na responsabilidade pelo interesse comum que constitua fato gerador da obrigação principal, pois, ao que verifico, descreve apenas as empresas em que as pessoas físicas sócias da contribuinte (sujeito passivo principal) são sócias das responsáveis solidárias.

11 – O relatório fiscal, não traz qualquer relato ou comprovação de fato em que sentido tais empresas (responsáveis solidárias), contêm interesse comum na situação que ocasionou o lançamento da contribuição à recorrente (sujeito passivo principal), mas apenas a simples alegação de existência de um grupo econômico de fato.

12 – Caso a autuação tivesse por pressuposto o art. 124, II c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91, pode-se até pensar em tal assertiva por parte da autoridade fiscal, contudo, a imputação fiscal é apenas com base no art. 124, I do CTN, sob a alegação de grupo econômico de fato.

13 – No caso do art. 124, I do CTN não basta demonstrar mero interesse econômico, mas jurídico, para que haja a imputação de tal responsabilidade, e no caso, não houve a devida demonstração por parte da autoridade fiscal do interesse comum de tais empresas (responsáveis solidárias) que apenas contêm, em muitos dos casos, mera identidade entre os seus sócios.

14 – Da forma como lançada, entendo que houve mais uma imputação de responsabilidade objetiva pelo simples fato de haver sócios em comum entre as empresas, não havendo demonstração efetiva dos sujeitos passivos solidários quanto a interesse comum.

15 – Não houve demonstração por exemplo de: divisão entre empregados de uma e outra, confusão patrimonial, caixa único entre as empresas, enfim, para que por consequência as obrigações tributárias pudessem ser atribuídas a todos os integrantes, diretos e indiretos do grupo, contudo, nada disso foi comprovado e por isso entendo pelo provimento do recurso.

Por outro lado, no acórdão recorrido, cujos fundamentos foram integrados ao corpo do acórdão de embargos, que restou consignado o seguinte:

2.3.1. O fato gerador da obrigação principal é a exigência de PIS/COFINS por suspensão da isenção descrita na Lei 9.532/97, uma vez que a INDT transferiu patrimônio por meio de serviços subfaturados à Embargante (situação que constituiu o FG); e aí dá as caras o interesse comum. Do que se extrai do voto da Conselheira Mara, além de a Embargante beneficiar-se de serviços a preços fantasiosos, obteve outras vantagens com a situação (tida. por maioria desta Turma. como) ilícita, como a redução de tributos federais pelo repasse de valores ao INDT e negociar os produtos recebidos da INDT a preços mais vantajosos, vez que adquiridos com tributação favorecida, no caso do PIS, e isenção, no caso da COFINS.

Consta do Despacho Decisório o seguinte acerto:

Perceba-se que, para além do interesse econômico, ocorreu também o jurídico, uma vez que, ao menos como expressamente ressaltado pelo Relator do acórdão de embargos, houve a participação da Recorrente na “situação que constitui o FG”.

Isso é, obviamente, o interesse jurídico do qual resultou a aplicação do art. 124, I, do CTN. O que não se fez no acórdão de embargos foi registrar a expressão “interesse jurídico”, fato que, é óbvio, em nada afeta a atribuição da responsabilidade solidária à Recorrente.

Os acórdãos paradigmas, por sua vez, não discrepam do entendimento adotado no acórdão de embargos, mas com ele se alinham. É que apenas sustentam não bastar o mero interesse econômico para manter a responsabilidade solidária, sendo de igual modo necessário que esteja presente também o interesse jurídico, tal como fundamentado no acórdão de embargos.

Tal como exposto no Despacho de Admissibilidade, na visão desta relatora, não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA., por ausência de divergência e por serem, a rigor, arestos com entendimentos convergentes com o proferido pelo Colegiado *a quo* no caso concreto.

**III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pelas recorrentes.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**