



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728542/2015-13
ACÓRDÃO	2401-012.182 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESCRITORIO DE ADVOCACIA BARACHISIO LISBOA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. PERÍCIA. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

NULIDADE. NÃO APRECIAÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DA DEFESA. DESNECESSIDADE DE ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.

A decisão combatida não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADVOGADO ASSOCIADO. ADVOGADO CORRESPONDENTE. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. CARACTERIZAÇÃO COMO CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

O advogado associado e o advogado correspondente são profissionais liberais autônomos e, portanto, segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PELA APRORIAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DA COTA DO SEGURADO.

Sonegação é 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 principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A retenção da cota do segurado

caracteriza o caráter doloso da omissão da declaração em GFIP do pagamento correspondente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ADMINISTRADORES E GERENTES. ART. 135, III DO CTN. SONEGAÇÃO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A sonegação é um ato praticado com infração à lei que gera obrigação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencido o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial ao recurso voluntário em maior extensão para excluir a responsabilidade solidária atribuída. Vencida a conselheira Sônia de Queiroz Accioly que dava provimento parcial ao recurso voluntário em maior extensão para excluir a qualificadora da multa de ofício e a responsabilidade solidária atribuída. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Sônia de Queiroz Accioly.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Sonia de Queiroz Accioly (substituto[a] integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1561/1588) interposto por ESCRITORIO DE ADVOCACIA BARACHISIO LISBOA, MARIO RAYMUNDO GOMES MARQUES, SYLVIO ALFREDO VIANNA GARCEZ, ANDRÉ BARACHISIO LISBÔA, SYLVIO GARCEZ JÚNIOR, PEDRO BARACHISIO LISBOA E FRANCISCO BERTINO BEZERRA DE CARVALHO contra o acórdão de fls. 1488/1502, que julgou improcedentes as impugnações de fls. 725/777 e 786/838, apresentadas em face dos autos de infração DEBCADs nºs 51.077.231-5 (cota empresa, fls. 2/15) e 51.077.232-3 (cota do segurado, fls. 16/26), lavrados para a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais nas competências 01/2011 a 12/2011, acrescidas de juros e multa de ofício qualificada.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 30/65), mediante o confronto de folhas de pagamento, GFIPs, DIRF e contabilidade, a fiscalização verificou que, no período autuado, o Escritório realizou uma série de pagamentos a título de serviços prestados por pessoas físicas que constaram da DIRF, mas foram omitidos das folhas de pagamento e das GFIPs. Tais pagamentos foram realizados (i) a advogados associados (Levantamento AA); (ii) a advogados correspondentes (Levantamento CI); e (iii) à OAB, a título de anuidade devida pelos advogados associados, considerada pela fiscalização como remuneração indireta desses advogados.

Ainda conforme o relatório fiscal, a despeito do não recolhimento das contribuições, o próprio Escritório já classificava os advogados associados como contribuintes individuais, eis que a folha de pagamento apresentada (fls. 582/593) e a contabilização desses pagamentos indicam que a Recorrente promovia o desconto da contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais, mas não fazia o recolhimento desses descontos aos cofres públicos. Ao invés disso, segundo o relatório fiscal, o Escritório acrescia esses valores à conta contábil “Resultado do Exercício” e o distribuía a título de lucros aos sócios.

Transcrevem-se abaixo os principais trechos do relatório fiscal:

[...]

21. Foi realizado também o batimento entre os valores de folha de pagamento – MANAD, GFIP, DIRF e Contabilidade. A partir desta análise foram identificados na Contabilidade do Contribuinte, diversos pagamentos a título de serviços prestados por pessoa física. Tais pagamento foram declarados em DIRF (código 0588). Todos estes pagamentos foram omitidos tanto na folha de pagamento – MANAD, quanto na GFIP.

22. Parte destes pagamentos a contribuintes individuais foram efetuados a Advogados Associados, conforme contratos (anexo 13). Estes profissionais enquadram-se como contribuintes individuais e toda a sua remuneração, a qualquer título, é considerada base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias. O Contribuinte já classifica estes profissionais como contribuinte individual, pois de acordo com a folha de pagamento apresentada (anexo 11) e a

contabilização do pagamento a estes (conta contábil 510104010054012), ocorre o lançamento do desconto da contribuição do segurado contribuinte individual (conta contábil 210103010022033). Porém tais valores descontados dos segurados mencionados foram apropriados indevidamente pelo Contribuinte, pois este não realiza qualquer recolhimento destes valores descontados, pelo contrário, lança-os para uma conta de “Recuperação de Despesas – 620301000062302” e, ao final do exercício, tais valores são acrescidos à conta “Resultado do Exercício – 530201000054201”, para finalmente, ocorrer a distribuição de lucros aos sócios, conforme demonstração (por amostragem – um mês) das transações contábeis que comprovam tal conduta fraudulenta (anexo 12). Os lançamentos contábeis que comprovam os pagamentos aos advogados associados e os respectivos descontos da contribuição do segurado foram extraídos do Livro Razão e reduzidos a termo no relatório contido na tabela 01, abaixo. Todos os pagamentos foram lançados como remuneração e descontos da contribuição do segurado, todas pagas e/ou descontadas e não declaradas em GFIP.

[...]

23. A outra parte dos pagamentos efetuados a contribuinte individual estão também lançados na conta contábil 510104010054012. O Contribuinte foi intimado e apresentou os recibos de pagamentos a estes profissionais (anexo 07). Não foram identificados nem nos recibos, tampouco no Livro Razão, a ocorrência do lançamento do desconto da contribuição do segurado contribuinte individual. Sobre a remuneração paga foi calculada a contribuição do segurado contribuinte individual nos termos do artigo 21, § 2º, I da Lei nº 8.212, de 1991. Todos os pagamentos foram lançados como remuneração e contribuição do segurado, todos pagos e não declarados em GFIP. Os lançamentos contábeis que comprovam tais fatos foram extraídos do Livro Razão e reduzidos a termo no relatório contido na tabela 02, abaixo.

[...]

24. Foram identificados também na contabilidade pagamentos efetuados a título de “associação”. Trata-se do pagamento da taxa de associação à OAB que é ônus do advogado. Tais pagamentos estão lançados na conta contábil 510101010053015. O Contribuinte foi intimado e apresentou os recibos de pagamentos destas despesas (anexo 08). Estes pagamentos foram considerados salário utilidades, compondo portanto a base de cálculo da remuneração dos advogados beneficiados. Todos os pagamentos foram lançados como remuneração paga e não declarada em GFIP. Os lançamentos contábeis que comprovam tais fatos foram extraídos do Livro Razão e reduzidos a termo no relatório contido na tabela 03, abaixo.

[...]

Em vista dos fatos narrados, a fiscalização concluiu que a postura do Escritório configuraria sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Em razão disso, a multa de ofício foi qualificada, nos termos do art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e atribuiu-se aos sócios administradores do Escritório responsabilidade pelos créditos tributários, nos termos do art. 135, III do CTN.

Intimados, o responsável Mario Raymundo apresentou a impugnação de fls. 724/777, alegando, em síntese:

1. Que se retirou da sociedade em 06/08/2012, não efetuou retirada da sociedade no exercício de 2011 e não recebeu distribuição de resultados ou lucros, além do que não praticou atos de gestão.
2. Que, apesar de não concordar com a autuação em relação aos advogados associados, teria incluído tais valores no Refis da Copa, com o escopo de manter-se regular perante o fisco;
3. Que, desde a autuação anteriormente sofrida, ocorrida em 2013, teria passado a recolher a contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos advogados associados e que estes corresponderiam aos valores identificados pelo fiscal como recolhidos a maior (item 18 do relatório fiscal) nas GPSs;
4. Que a fiscalização teria indevidamente majorado a base de cálculo ao não utilizar os referidos valores recolhidos a maior;
5. Que deveriam ser excluídos da base de cálculo o valor relativo à previdência privada adiantada aos advogados associados para posterior desconto;
6. Que embora os pagamentos efetuados aos advogados não tenham sido incluídos nas GFIP, foram incluídos nas DIRF, não havendo assim que se falar em omissão ou ocultação de dados.
7. Que seria equivocado considerar tanto os advogados associados como os advogados correspondentes como contribuintes individuais a serviço da Recorrente, já que estes estariam, na realidade, a serviço dos clientes desta, em regime de parceria;
8. Que o pagamento da OAB dos advogados associados não caracterizaria salário utilidade, visto que tais valores eram descontados dos honorários a eles devidos (ou seja, eram os próprios advogados associados e não o escritório que estaria fazendo tais pagamentos, que seriam apenas operacionalizados pelo Escritório);
9. Que seria inverídica a afirmação da fiscalização de que os valores retidos a título de cota dos segurados contribuintes individuais teriam sido repassados à conta de resultado e distribuídos aos sócios a título de lucros;

10. Que não teria havido sonegação, apta a justificar a qualificação da multa e a responsabilização dos administradores;
11. Que a multa teria caráter confiscatório;
12. Que seria necessária a realização de perícia técnica, a fim de evidenciar os erros da fiscalização quanto à análise das contas contábeis;

Por sua vez, o Escritório e os demais responsáveis apresentaram, em conjunto, a impugnação de fls. 786/838, com as mesmas alegações sintetizadas acima, com exceção da de número 1 e com adição da alegação de que os sócios Sylvio Alfredo Vianna Garcez e Mario Gomes Marques deveriam ser excluídos do polo passivo da demanda, eis que não teriam praticado nenhum ato de gestão nem retirado lucros do escritório.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o Despacho de Diligência de fls. 1263, determinando fosse confirmada a alegação adesão parcial ao Refis da Copa. Em resposta, foi anexado aos autos o extrato de fls. 1264/1267, acompanhado do Despacho de Encaminhamento de fl. 1268, afirmando que os “Débitos 51.077232-3 e 51.077231-5 não são de parcelamento, conforme extratos SIEF em fls. 1264 a 1267. Ao setor competente para as providências cabíveis”. Intimados do resultado da diligência, os Recorrentes apresentaram a manifestação de fls. 1295/1354, na qual reiteram a adesão parcial ao Refis da Copa e apresentando documentos.

Devolvidos os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 1488/1502, que julgou as impugnações improcedentes. O acórdão em questão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL – ADVOGADO ASSOCIADO - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

O advogado associado é profissional liberal autônomo, logo é segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social – RGPS como contribuinte individual, conseqüentemente, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, é salário-de-contribuição.

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%. INCLUSÃO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES NO PÓLO PASSIVO DO LANÇAMENTO. CABIMENTO.

Deve ser mantida a aplicação da multa qualificada de 150% e a qualificação dos sócios administradores como responsáveis solidários quando demonstrado pela Auditoria que os fatos geradores correspondentes a pagamentos efetuados a contribuintes individuais, contabilizados em conta de natureza remuneratória (Serviços Prestados Pessoa Física) não foram incluídos em GFIP; que os valores descontados dos contribuintes individuais não foram recolhidos e foram contabilizados de forma incorreta e não justificada; que o pagamento a

contribuintes individuais de vantagens indiretas não foram incluídos em GFIP e a justificativa para a não inclusão não foi comprovada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, os Recorrentes apresentaram, em conjunto, o recurso voluntário de fls. 1561/1588, em que alegaram a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de direito de defesa, decorrente do indeferimento da perícia e por ter sido omissos sobre as alegações e provas apresentadas com a impugnação, limitando-se a repetir as informações constantes do relatório fiscal; e reiteraram as alegações constantes das impugnações, com exceção da alegação relativa ao pagamento da OAB dos advogados associados.

Na sequência, os autos foram remetidos ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade e delimitação da lide

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Vale destacar que o conhecimento do recurso deve ser integral – isto é, incluindo-se a análise da incidência das contribuições sobre os pagamentos feitos a advogados associados – visto que não prospera a alegação dos Recorrentes de que parte dos débitos relativos a tal fato gerador teriam sido incluídos no Refis da Copa.

A título de esclarecimento, destaco que, em duas peças, os Recorrentes afirmam (fl. 789 e ss) que apesar de não concordarem com a interpretação fiscal de que advogados associados são contribuintes individuais, após sofrer uma primeira autuação em 2013, a fim de manter sua regularidade fiscal, o Escritório optou por: (i) incluir os valores das contribuições correspondentes às competências pretéritas – incluindo-se as de 2011, que são objeto do presente processo – no REFIS da Copa; e (ii) dali em diante, passar a recolher as contribuições incidente sobre os pagamentos feitos aos advogados associados, contudo, sem informá-los na GFIP, a fim de que não se confundissem as contribuições incidentes sobre os segurados empregados e as contribuições incidentes sobre os segurados contribuintes individuais:

[...]

Aqui, para fixar os fatos, é importante ressaltar que o Escritório, participando regularmente de licitações e com contratos celebrados com a Administração

¹ Conforme o Despacho de Encaminhamento de fl. 1649.

Pública indireta, apesar da firme convicção de que a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária não alcança estas relações como adiante será desenvolvido, em face da primeira autuação sofrida no ano anterior, dadas as consequências de não se resguardar contra a exação, além do recurso administrativo interposto contra a referida autuação, adotou a cautela de incluir valor correspondente à diferença das contribuições relativas aos advogados associados no REFIS da COPA, com escopo de manter suas condições de habilitação fiscal nos certames e o recebimento pelos serviços prestados, providencia esta indicada em resposta a intimação deste PAF.

Deve-se chamar a devida atenção também para o fato de que o Escritório (até por imperícia ou induzido pela convicção anterior mencionada, para não misturar os distintos) procedeu aos recolhimentos relativos aos advogados associados à latere daquele dos empregados, com os quais, no seu entender, jamais poderiam ser confundidos, sendo esta a razão de terem sido procedidos recolhimentos que o Auditor-Fiscal classificou como efetivados "a maior" (embora não os tenha computado nem mesmo para reduzir a base de cálculo do valor que entendeu devido).

Assim, os valores eram recolhidos, ainda que não incluídos na GFIP, e todos informados na DIRF, inegavelmente um documento oficial. Com a informação na DIRF não se pode falar em omissão ou ocultação de dados, muito menos com intenção dolosa ^de sonegar, até porque o Auditor-Fiscal admite o recolhimento a maior.

Somente com a autuação decorrente do Procedimento Fiscal anterior, encerrado em outubro de 2013 (portanto, bem depois dos atos praticados em 2011), é que se constatou que o Fisco não identificava corretamente tais recolhimentos.

Daí, inclusive, mais um motivo para a inclusão dos referidos valores no REFIS, exatamente para evitar qualquer dúvida sobre a ocorrência do recolhimento, já que FISCO não o estava reconhecendo, medida acautelatória para evitar danos ainda maiores para a atividade do Escritório decorrentes da divergência de entendimento. Como reconhece textualmente o Auditor Fiscal (item 18 - fis. 9/36), o Escritório prefere, em último caso, o caminho da restituição ao da inadimplência, embora este fato não tenha evitado ter sido qualificado como sonegador intencional pelo Fisco. Registre-se igualmente que todos estes fatos escoram-se em prova documental.

A partir da autuação anterior ocorrida em 2013, repita-se, o Escritório não ficou inerte e tratou de tentar elidir as consequências deletérias do que aquele Fiscal apontou como erro no recolhimento e, por isso, calculou as diferenças que existiriam pelo entendimento do Fiscal e, ante ao advento do chamado REFIS da Copa, instituído pela Lei nº. 12.996/2014 justamente como programa de incentivo fiscal promovido pela União, promoveu, em agosto de 2014, sua adesão, incluindo as diferenças também do ano de 2011 (e outros anos) relativas a contribuições previdenciárias decorrentes da relação com os advogados associados e vem desde

então pagando regularmente seu parcelamento. Neste auto de infração, todavia, é tachado de sonegador reincidente!

Contudo, o fato é que tanto as informações apresentadas em resposta à diligência determinada pela DRJ como os próprios documentos apresentados pelos Recorrentes, em especial às fls.1295/1354 atestam que os autos de infração objetos do presente processo –quais sejam, DEBCADs nºs 51.077.231-5 (cota empresa, fls. 2/15) e 51.077.232-3 (cota do segurado, fls. 16/26) – não foram incluídos no referido parcelamento, o qual englobou apenas os DEBCADs nºs 12.755.889-6, 12.755.890-0 e 49.077.098-3 (vide recibo de consolidação de fl. 1436, juntado pelos próprios Recorrentes).

Além disso, no recurso voluntário, os Recorrente não impugnaram as conclusões do acórdão recorrido em relação aos pagamentos feitos à OAB.

Diante do exposto, o conhecimento do recurso deve ser integral, incluindo-se a análise da incidência das contribuições sobre os pagamentos feitos a advogados associados.

2. Preliminares: falta de motivação e cerceamento do direito de defesa

Alegam os Recorrentes, em brevíssima síntese, que o acórdão recorrido seria nulo, eis que teria deixado de analisar alegações trazidas na impugnação, ignorado as provas documentais carreadas aos autos e negado a perícia contábil requerida. Tais fatos teriam resultado em violação ao dever de motivação das decisões e atos administrativos e cerceado o direito de defesa dos Recorrentes.

Apesar do esforço dos Recorrentes, entendo que suas alegações não prosperam.

Como relatado, o relatório fiscal aponta que os Recorrentes realizariam a retenção do INSS devido pelos Advogados Associados, mas em vez de promover o posterior recolhimento desse valor ao fisco, os lançaria numa conta de recuperação de despesas, que, ao final do ano, seria acrescido ao resultado do exercício e distribuído aos sócios a título de lucro. Na impugnação, os Recorrentes defenderam que essas conclusões estariam equivocadas; que o INSS retido teria permanecido na conta contábil final 22033 e integrado o Refis da Copa; e que os valores da conta “recuperação de despesas” corresponderiam a outras despesas efetivamente adiantadas pelo Escritório. Ao final, os Recorrentes requereram a realização de prova pericial contábil, a fim de comprovar suas alegações.

Ao analisar a impugnação, o acórdão recorrido apreciou as alegações dos Recorrentes e concluiu o seguinte:

23. Asseveram os Impugnantes que a Auditoria se equivoca quando afirma que os valores da contribuição dos segurados contribuintes individuais descontados pelo Escritório Barachisio dos valores pagos aos advogados associados foram distribuídos como lucro.

23.1. Conforme ressaltou a Auditoria, o Contribuinte já classifica os advogados associados como contribuintes individuais, pois elaborou folhas de pagamento

referente a esses profissionais (constantes do anexo 11), contabiliza os valores pagos na conta contábil 510104010054012 (Serviços Prestados Pessoa Física), efetua o desconto da contribuição dos segurados contribuintes individuais e os contabiliza na conta contábil 210103010022033 (INSS Retido).

23.2. Acrescentou a Auditoria que:

(...) Porém, tais valores descontados dos segurados mencionados foram apropriados indevidamente pelo Contribuinte, pois este não realiza qualquer recolhimento destes valores descontados, pelo contrário, lança-os para uma conta de “Recuperação de Despesas – 620301000062302” e, ao final do exercício, tais valores são acrescidos à conta “Resultado do Exercício – 530201000054201”, para finalmente, ocorrer a distribuição de lucros aos sócios, conforme demonstração (por amostragem – um mês) das transações contábeis que comprovam tal conduta fraudulenta (anexo 12). (...)23.3. No anexo 12 a Auditoria traz aos autos os lançamentos contábeis referentes aos descontos das contribuições dos segurados contribuintes individuais, realizados no mês de janeiro de 2011, e através dos quais os valores descontados foram encaminhados ao Resultado do Exercício e distribuídos como lucros aos sócios.

23.4. Em vista do exposto, caberia a empresa autuada comprovar que os lançamentos contábeis foram efetivados de forma diversa daquela apontada pela Auditoria, ou, demonstrar que os lançamentos contábeis foram interpretados de forma equivocada pela Fiscalização.

23.5. O Contribuinte limitou-se a negar a efetivação dos lançamentos contábeis a ele atribuídos pela Auditoria, porém não comprova quais foram os lançamentos que teria efetivamente realizado.

23.6. É imprescindível que o Contribuinte justifique a inclusão dos valores descontados dos contribuintes individuais em uma conta de “Recuperação de Despesas”. Esta conta se destina aos valores de despesas de terceiros efetuadas pela empresa, e pelas quais será ressarcida futuramente. Ora, em se tratando de valores descontados dos segurados, não podem ser classificados como despesas da própria empresa e muito menos como despesas a serem ressarcidas por terceiros. Em vista do exposto, se tratam de lançamentos fraudulentos.

23.7. As planilhas do anexo 12 da Auditoria são detalhadas, logo, merecem todo o crédito, até porque os Impugnantes não comprovaram que os lançamentos foram efetuados de maneira diversa.

23.8. Como visto, não há necessidade de perícia para analisar a contabilidade do Contribuinte, razão pela qual a perícia solicitada com tal fim, deve ser indeferida por não ter sido demonstrada a necessidade de sua realização.

Vê-se, assim, que não houve, como alegam os Recorrentes uma superavaliação da palavra da fiscalização e uma subavaliação de suas alegações e provas. O acórdão simplesmente entendeu que a fiscalização conseguiu comprovar, pela linguagem das provas, suas acusações e

que os Recorrentes não teriam se desincumbido do ônus de lastrear suas alegações na linguagem das provas. Eventual discordância quanto às conclusões alcançadas pelo acórdão não têm o condão de levar à sua nulidade, mas à sua reforma.

Ademais, o indeferimento da perícia foi devidamente motivado, aplicando-se ao caso o enunciado da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

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

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Quanto à alegação de omissão quanto às alegações trazidas na impugnação, sustentam os Recorrentes nenhuma das 5 alegações constantes o item 1.2 de sua peça inaugural – quais sejam: (i) a inocorrência de apropriação dos valores retidos dos contribuintes individuais pelo escritório ou por seus sócios; (ii) a inocorrência de sonegação em razão do fato de todos os pagamentos terem sido declarados na DIRF; (iii) equívoco cronológico e uso de suposições; (iv) a falta de utilização dos créditos que o próprio fiscal reconheceu como recolhidos a maior; e (v) a não exclusão dos valores lançados na conta contábil “Recuperação de Despesas”, que se referia a previdência privada antecipada pelo Escritório – foram analisadas. Contudo, todas essas questões foram analisadas pelo acórdão recorrido, como evidenciam, em adição aos trechos do acórdão recorrido transcritos anteriormente, os seguintes trechos daquele acórdão:

21.6. Os Impugnantes alegam que os recolhimentos feitos a maior deveriam ter sido deduzidos dos créditos apurados.

21.7. Conforme consta do relatório fiscal, durante a ação fiscal a Auditoria solicitou que o Contribuinte explicasse a razão de recolhimentos efetuados a maior, quando comparados com os valores declarados em GFIP. Em resposta, o Contribuinte afirmou na hipótese de se tratarem-se de recolhimentos efetuados a maior solicitaria pedido de restituição. Dessa forma, como o Contribuinte não esclareceu os fatos geradores dos recolhimentos efetuados pareceu claro à Fiscalização que seria efetuado pedido de restituição. Há que se considerar ainda a dedução daqueles recolhimentos do crédito apurado seria arriscada, na medida em que o Contribuinte não prestou os esclarecimentos solicitados, não concordou com a incidência de contribuição sobre os valores pagos aos advogados associados e sinalizou que pediria restituição daqueles recolhimentos.

21.8. Diante do acima exposto, entendo que a Auditoria agiu corretamente, acatando a resposta do Contribuinte de que em se tratando de valores recolhidos a maior solicitaria restituição.

[...]

25.4. O entendimento acima está baseado em que foram descontadas dos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais as contribuições por eles devidas à Previdência Social; foram elaboradas folhas de pagamento dos advogados associados; em sua impugnação o Contribuinte informa que parcelou os lançamentos efetuados em ação fiscal anterior, referentes a pagamentos efetuados a advogados associados (logo, confessou tais dívidas); com relação aos pagamentos das taxas da OAB, o Contribuinte alegou, mas não comprovou que os pagamentos das taxas da OAB foram efetuados com dinheiro dos advogados, dessa forma, não tendo comprovado a alegação, a omissão de tais valores nas GFIP devem ser tidas como intencionais.

25.5. Em razão das constatações acima, considero caracterizada a sonegação: omissão dolosa (fatos geradores não informados em GFIP) tendente a retardar o conhecimento do crédito tributário por parte da autoridade fazendária, tornando necessária ação fiscal para constituição dos créditos tributários, e possibilitando que a cobrança dos lançamentos seja suspensa por impugnações de caráter procrastinatório.

[...]

26. Outro argumento apresentado foi o de que na base de cálculo das contribuições apontadas como devidas não se pode incluir o valor da Previdência Privada, que tem regime próprio e não está sujeita a contribuição previdenciária.

26.1. Não encontrei nos autos qualquer cobrança referente à pagamento de previdência privada, logo considero a alegação impertinente.

Com efeito, ao se confrontar as alegações da impugnação com o acórdão recorrido, entendo que as alegações de defesa apresentadas pelos Recorrentes foram suficientemente analisadas e refutadas pelo acórdão recorrido. Ademais, o julgador, ao decidir, não está obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pela parte, principalmente quando, no voto, há fundamentos suficientes para legitimar a conclusão por ele abraçada.

Ante o exposto, voto por REJEITAR as preliminares.

3. Mérito

3.1. Pagamentos feitos a Advogados Associados e a Advogados Correspondentes.

Como relatado, após confrontar FOPAGs x GFIPs x DIRF x contabilidade, a fiscalização constatou que o Escritório realizava pagamentos a advogados associados e a advogados correspondentes, mas não declarava esses pagamentos nas GFIPs e, conseqüentemente, não recolhia as contribuições previdenciárias (cota patronal e cota segurado) incidentes sobre eles. Com efeito, partindo da premissa de que os advogados associados e os advogados correspondentes seriam profissionais autônomos e, assim, contribuintes obrigatórios do RGPS, na qualidade de contribuintes individuais, a fiscalização lavrou os autos de infração objetos do presente processo.

Em sua defesa, os Recorrentes sustentaram, em síntese, que tanto os associados como os correspondentes seriam seus parceiros profissionais, e não contratados seus, que prestariam, em conjunto com o Escritório, serviços advocatícios aos clientes e seriam remunerados pelos honorários convencionais e sucumbenciais decorrentes desses serviços. Ou seja, seriam os clientes, e não o Escritório, que contratariam os advogados associados e correspondentes para atuar em conjunto com o Escritório. Os pagamentos feitos pelo Escritório aos advogados seriam, assim, a mera distribuição desses honorários.

O acórdão recorrido refutou essas alegações com base nos seguintes fundamentos:

21.10. Com relação ao mérito da questão, o Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB estabelece em seu artigo 39 que a sociedade de advogados pode associar-se com advogados, sem vínculo de emprego, para participação nos resultados. Transcrevo:

Art. 39. A sociedade de advogados pode associar-se com advogados, sem vínculo de emprego, para participação nos resultados.

Parágrafo único. Os contratos referidos neste artigo são averbados no registro da sociedade de advogados.

21.11. O dispositivo legal em comento estabelece que a referida associação não importa em relação de emprego. Porém, não elide o fato de que através da referida associação os advogados associados prestam serviços aos escritórios contratantes na qualidade de autônomos.

21.12. O Provimento do Conselho Federal da OAB 169 de 2015 dispõe sobre as relações societárias entre sócios patrimoniais e de serviços, e o advogado associado, como previsto no artigo 39 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil. Como demonstro em seguida, o exame do referido provimento resulta na constatação de que os advogados associados prestam serviços, como autônomos, ao escritório contratante.

21.13. O artigo sétimo do Provimento 169 estabelece que:

Art. 7º O advogado associado não integrará como sócio a sociedade de advogados, não participará dos lucros nem dos prejuízos da sociedade, mas participará dos honorários contratados por esta com os clientes, e/ou resultantes de sucumbência, referentes às causas e interesses que lhe forem confiados, conjunta ou isoladamente, na forma prevista no contrato de associação.

Parágrafo único. O contrato de associação estabelecerá livremente a forma de pagamento, que poderá basear-se em critério de proporcionalidade ou consistir em adiantamentos parciais, ou, ainda, honorários fixados por estimativa, para acerto final, ou por outra forma que as partes ajustarem. (destaquei)

21.14. Como visto, o advogado associado não integra a sociedade como sócio, apenas participará dos honorários contratados pela sociedade com os clientes, sendo esta a forma pela qual será remunerado pelos serviços prestados à sociedade. Importante observar que o provimento estabelece que o contrato de associação estabelecerá livremente a forma de pagamento, o que importa na constatação de que o advogado associado é remunerado pela sociedade de advogados e não pelo cliente, ao contrário do que asseveram os Impugnantes.

21.15. O exame dos contratos de associação resulta na constatação da natureza remuneratória dos pagamentos efetuados aos advogados associados. Passo a análise do contrato de fls. 604/612:

CLÁUSULA OITAVA. Pela prestação dos serviços aqui ajustados, o ASSOCIADO terá direito a uma participação sobre a remuneração que a sociedade auferir em decorrência de sua atuação, de acordo com os critérios estabelecidos em conjunto com a SOCIEDADE:

§ 1º - Os critérios de remuneração estabelecidos entre a SOCIEDADE e o ASSOCIADO serão registrados em documentos próprios;

§ 2º - A modificação dos critérios de remuneração dependerá de deliberação conjunta, decorrente de diálogo com pauta específica;

§ 3º - O estabelecimento de exceções às regras gerais pode ser feito mediante ajustes individuais escritos entre a SOCIEDADE e o ASSOCIADO.

21.16. A cláusula acima transcrita contradiz os argumentos da empresa autuada de que os advogados associados são pagos pelos clientes a quem prestam serviços. Em verdade os serviços são prestados ao escritório, razão pela qual os pagamentos decorrentes dos serviços prestados são fixados pelo escritório em documento a parte.

21.17. Ao efetuar o pagamento dos advogados associados o escritório descontou dos referidos pagamentos a contribuição dos contribuintes individuais para a Previdência Social, o que indica que esses profissionais prestaram serviços ao escritório, pois somente as pessoas jurídicas contratantes dos serviços é que estão obrigadas a providenciar o referido desconto. Transcrevo o dispositivo pertinente da Lei 10.666 de 08 de maio de 2003

[...]

21.18. As evidências acima expostas são mais que suficientes para demonstrar que os advogados associados prestam serviços ao escritório autuado como trabalhadores autônomos, não obstante acrescento mais um elemento de convicção: a Auditoria juntou aos autos, no Anexo 11, folhas de pagamento dos advogados autônomos elaboradas pela empresa autuada, documentos esses que contradizem toda a argumentação da empresa autuada, segundo a qual os advogados autônomos não lhe prestam serviços e são remunerados pela clientela.

21.19. Em vista de tudo o que foi exposto, fica constatado que o Levantamento AA foi corretamente efetuado, devendo ser mantido.

No recurso voluntário, os Recorrentes rebateram as conclusões do acórdão, defendendo que se todo o faturamento do Escritório advém dos honorários pagos pelos clientes, são eles – os clientes – que remuneram os advogados associados e correspondentes e não o Escritório, que atua como mera “ponte” na prestação dos serviços; e que o desconto promovido pelo Escritório a título de contribuição previdenciária decorreria de acordo feito com tais profissionais, “os quais têm interesse em contribuir para se resguardar de qualquer eventualidades”.

Apesar do esforço dos Recorrentes, o acórdão recorrido não merece reparos, eis que bem analisou as questões de direito e as provas dos autos. Os contratos de associação (fls. 604/643) evidenciam que os advogados associados eram contratados pelo Escritório. Em adição à cláusula oitava dos contratos de associação, já transcrita e analisada pelo acórdão recorrido, vale destacar a cláusula terceira, segundo a qual o Escritório franquearia ao advogado associado suas instalações e estrutura “visando a execução dos serviços *que lhe sejam atribuídos e para os quais a Sociedade tenha sido contratada*”, bem como a Cláusula Quarta, segundo a qual os serviços a serem prestados pelos associados “englobam todos aqueles necessários ao eficaz desempenho das atividades e tarefas *que lhe foram confiadas pela sociedade*”. Além disso, apesar de a Recorrente ter apresentado extensas explicações sobre o papel do advogado e sobre o contrato de mandato, a fim de justificar sua alegação de que os advogados associados eram contratados e remunerados pelos clientes, não apresentou nenhuma procuração outorgada diretamente aos advogados associados ou aos advogados correspondentes nem nenhuma outra prova documental tendente a dar lastro às suas alegações.

Por fim, é fato incontroverso que o próprio Escritório realizava o desconto e a retenção da contribuição devida pelos advogados associados. Não gera convencimento a alegação trazida no recurso de que tal retenção se dava em decorrência de acordo firmado com os próprios advogados associados, a fim de resguardá-los de quaisquer eventualidades, já que além de inverossímil, tal alegação não veio acompanhada de provas.

Correto, portanto, o enquadramento dos advogados associados e correspondentes como contribuintes individuais.

3.2. Valores indevidamente incluídos na base de cálculo

Como relatado, nas impugnações, os Recorrentes alegaram que a fiscalização teria, indevidamente, incluído na base de cálculo dos tributos lançados valores relativos a adiantamentos, reembolsos e previdência privada pagos pelo Escritório em favor dos advogados associados. Tais valores corresponderiam aos valores contabilizados na conta “Recuperação de despesas” (conta nº 62302). Para comprovar sua alegação, juntou aos autos o contrato de previdência complementar de fls. 1237/1253.

O acórdão recorrido refutou a alegação com base no seguinte fundamento:

Da previdência privada

26. Outro argumento apresentado foi o de que na base de cálculo das contribuições apontadas como devidas não se pode incluir o valor da Previdência Privada, que tem regime próprio e não está sujeita a contribuição previdenciária.

26.1. Não encontrei nos autos qualquer cobrança referente à pagamento de previdência privada, logo considero a alegação impertinente.

Pois bem. Por meio do Relatório de Lançamentos (fls.647/671), a autoridade lançadora elencou todos os pagamentos que considerou como base de cálculo das contribuições lançadas. Ao se analisar esse relatório, não se identifica a inclusão de valores escriturados na conta “Recuperação de despesas” (conta nº 62302) nos lançamentos objetos do presente processo. Ao se analisar, por exemplo, o Levantamento AA na competência 01/2011 (fl. 647), verifica-se que os valores incluídos na base de cálculo coincidem com os valores escriturados nas contas 510104010054012 “Serv. Prest. Pessoa Física” e 210103010022033 “INSS Retido”. Vê-se, assim, que as alegações dos Recorrente partem de uma premissa fática equivocada, que não guarda relação com os elementos de prova que consubstanciaram o lançamento.

Ante o exposto, não prosperam as alegações dos Recorrentes.

3.3. Dedução dos valores recolhidos a maior

Eis o que constou do relatório fiscal (fl. 38):

DOS CRÉDITOS:

18. Foram considerados como créditos os valores pagos pelo contribuinte através de Guia da Previdência Social – GPS (código de pagamento 2100). Ressalte-se que o Contribuinte foi intimado, através do TIF 3, a justificar o recolhimento a maior de contribuições previdenciárias comparado com as declarações em GFIP nas competências 03, 09, 10, 11 e 12/2011. Em resposta, através de documento emitido em 31.03.2015, (anexo 06), o contribuinte informou no último parágrafo do referido documento: “o Requerente ressalta que em se constatando o recolhimento a maior de contribuições previdenciárias que o declarado em guia, será providenciado o pedido de repetição”.

Portanto tais valores não foram utilizados como crédito neste procedimento fiscal.

Na impugnação, contudo, os Recorrentes alegam que os valores recolhidos a maior teriam que ter sido deduzidos nos lançamentos, que a resposta por ele apresentada à fiscalização teria sido deturpada pela autoridade lançadora e que teria sido levada a erro pela fiscalização.

Ao analisar a alegação, o acórdão recorrido asseverou que:

21.6. Os Impugnantes alegam que os recolhimentos feitos a maior deveriam ter sido deduzidos dos créditos apurados.

21.7. Conforme consta do relatório fiscal, durante a ação fiscal a Auditoria solicitou que o Contribuinte explicasse a razão de recolhimentos efetuados a maior, quando comparados com os valores declarados em GFIP. Em resposta, o Contribuinte afirmou na hipótese de se tratarem-se de recolhimentos efetuados a maior solicitaria pedido de restituição. Dessa forma, como o Contribuinte não esclareceu os fatos geradores dos recolhimentos efetuados pareceu claro à Fiscalização que seria efetuado pedido de restituição. Há que se considerar ainda a dedução daqueles recolhimentos do crédito apurado seria arriscada, na medida em que o Contribuinte não prestou os esclarecimentos solicitados, não concordou com a incidência de contribuição sobre os valores pagos aos advogados associados e sinalizou que pediria restituição daqueles recolhimentos.

21.8. Diante do acima exposto, entendo que a Auditoria agiu corretamente, acatando a resposta do Contribuinte de que em se tratando de valores recolhidos a maior solicitaria restituição.

21.9. Não cabe a essa Delegacia de Julgamento efetuar a dedução argüida pelo Contribuinte. Deve o mesmo encaminhar o pedido ao órgão competente da Receita Federal do Brasil, que verificará se é cabível a chamada operação concomitante.

No recurso, os Recorrentes repetiram as alegações da impugnação.

Não se verifica erro da autoridade lançadora, que se limitou a atender a vontade expressada pelo contribuinte ao responder o termo de intimação fiscal, afirmando que iria promover a restituição/compensação dos valores eventualmente recolhidos a maior a título de contribuição previdência. No RDA (fl.69), a autoridade lançadora elencou as GPSs apresentadas pelo contribuinte à fiscalização, tornando possível verificar que, nas competências 03, 09, 10, 11 e 12, houve o recolhimento de duas GPS no código 2100, uma no valor declarado em GFIP e outra a respeito da qual o contribuinte não apresentou explicações quanto à origem. Com efeito, considerando que o procedimento adequado para o aproveitamento dos pagamentos a maior seria a apresentação de pedido de restituição/compensação – como informado ao contribuinte durante a fiscalização, no relatório fiscal e no acórdão recorrido – não é possível aferir, no atual momento processual, se os créditos representados pelas GPSs mencionadas acima ainda existem, visto que podem já ter sido utilizados.

Desse modo, não há como acolher o pedido do Recorrente.

De toda forma, quando da execução do julgado, deverá ser observada eventual existência crédito do sujeito passivo.

3.4 A qualificação da multa e a responsabilização dos administradores

Conforme relatado, aponta o relatório fiscal que a despeito do não recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais, o próprio Escritório já classificava os advogados associados como contribuintes individuais, eis que a folha de pagamento apresentada (fls. 582/593) e a contabilização desses pagamentos indicam que a

Recorrente promovia o desconto da contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais, mas não fazia o recolhimento desses descontos aos cofres públicos. Ao invés disso, segundo o relatório fiscal, o Escritório acrescia esses valores à conta contábil “Resultado do Exercício” e o distribuía a título de lucros aos sócios. Transcreve-se:

22. Parte destes pagamentos a contribuintes individuais foram efetuados a Advogados Associados, conforme contratos (anexo 13). Estes profissionais enquadram-se como contribuintes individuais e toda a sua remuneração, a qualquer título, é considerada base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias. O Contribuinte já classifica estes profissionais como contribuinte individual, pois de acordo com a folha de pagamento apresentada (anexo 11) e a contabilização do pagamento a estes (conta contábil 510104010054012), ocorre o lançamento do desconto da contribuição do segurado contribuinte individual (conta contábil 210103010022033). Porém tais valores descontados dos segurados mencionados foram apropriados indevidamente pelo Contribuinte, pois este não realiza qualquer recolhimento destes valores descontados, pelo contrário, lança-os para uma conta de “Recuperação de Despesas – 620301000062302” e, ao final do exercício, tais valores são acrescidos à conta “Resultado do Exercício – 530201000054201”, para finalmente, ocorrer a distribuição de lucros aos sócios, conforme demonstração (por amostragem – um mês) das transações contábeis que comprovam tal conduta fraudulenta (anexo 12). Os lançamentos contábeis que comprovam os pagamentos aos advogados associados e os respectivos descontos da contribuição do segurado foram extraídos do Livro Razão e reduzidos a termo no relatório contido na tabela 01, abaixo. Todos os pagamentos foram lançados como remuneração e descontos da contribuição do segurado, todas pagas e/ou descontadas e não declaradas em GFIP.

Em razão dessas constatações, somadas ao fato de que já era a segunda vez que o Escritório era autuado pela mesma conduta – a primeira autuação se deu em 2013 – a autoridade lançadora considerou que haveria conduta dolosa dos administradores do Escritório, com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador das contribuições. Em razão disso, qualificou a multa e imputou aos administradores responsabilidade pelos créditos:

35. Restou provado, da análise do item 22 acima, a ação dolosa cometida pelos administradores do Contribuinte com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência de fato gerador de contribuições previdenciárias.

36. Conforme descrito e fundamentado no item 22 acima, o contribuinte deixou de declarar em GFIP a remuneração e o desconto do segurado dos Advogados Associados, que, restou provado, enquadram-se na categoria de contribuintes individuais. Tal enquadramento foi reconhecido pelo próprio contribuinte, quando este promoveu o desconto da contribuição do segurado contribuinte individual, tal fato está comprovado nos lançamentos contábeis na conta contábil “210103010022033 - I.N.S.S Retido”, discriminados na tabela 01, acima.

37. Cumpre salientar que os sócios administradores do contribuinte agiram dolosamente na prática desta conduta. A prova deste fato é que este contribuinte foi submetido a procedimento fiscal de número 05.1.01.00-2013-00544-3, concluído em outubro de 2013 (referente ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010) e foi autuado pelos mesmos fatos e fundamentos, isto é, remuneração de advogados associados, através do PAF nº 10580.727137/2013-16.

38. É recorrente, ao término do procedimento fiscal, o Auditor Fiscal responsável orientar os contribuintes a corrigir as condutas errôneas, afim de evitar novas ações fiscais com o mesmo objetivo. Certamente, o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento fiscal ocorrido em 2013, orientou os administradores do Contribuinte acerca da necessidade de retificar as declarações em GFIP, para inclusão das remunerações dos contribuintes individuais, que constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Com isso, o mesmo poderia ter retificado as GFIP de períodos posteriores (2011 em diante), porém não promoveu nenhuma correção, com a clara intenção de omitir tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, afim de deixar de pagar as contribuições previdenciárias devidas. Restou caracterizada a prática reiterada da conduta.

39. Não há dúvidas da intenção dos administradores do Contribuinte em impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, modificando as suas características essenciais. Com base nos fatos narrados o Contribuinte infringiu o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito:

[...]

Estas condutas também motivaram inclusão dos sócios administradores do Contribuinte, os senhores Mario Raymundo G Marques, Sylvio Alfredo V Garcez, André Barachísio Lisboa, Sylvio Garcez Junior, Pedro Barachísio Lisboa e Francisco B Bezzerra de Carvalho, como sujeitos passivos solidários dos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal. Todos os sócios patrimoniais foram considerados administradores após a análise da cláusula quinta do Contrato Social, que assim dispõe: “A direção, administração e representação da sociedade serão exercidas individualmente pelos seus sócios patrimoniais, que distribuirão entre si a direção do expediente e da tesouraria, mediante rodízio”.

42. Pelas razões expostas, consideramos que os sócios administradores são solidariamente responsáveis com seu patrimônio pelos créditos devidos pelo Contribuinte, conforme determina o artigo 135, III, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN):

Na impugnação, os Recorrentes defenderam que as conclusões do item 22 do relatório fiscal estariam equivocadas, já que que o INSS retido teria permanecido na conta contábil final 22033 e integrado o Refis da Copa, não tendo, assim, sido distribuído aos sócios do Escritório.

Para provar sua alegação, os Recorrentes requereram a realização de prova pericial contábil. Além disso, os Recorrentes defenderam que não ocorreu sonegação, visto que a omissão de declaração dos pagamentos em GFIP não caracterizaria conduta dolosa do Escritório tendente a ocultar a ocorrência dos fatos geradores, mas mero entendimento diverso do fiscal quando à incidência tributária. Os Recorrentes defenderam também a inocorrência da reiteração imputada pela fiscalização, visto que os fatos geradores objetos da presente autuação (2011) são anteriores à autuação de 2013 e que a autoridade lançadora estaria presumido que, na autuação pretérita, o Escritório teria sido orientado a retificar as GFIPs dos anos anteriores.

Por esses mesmos motivos, os Recorrentes também defenderam que seria indevida a responsabilização dos administradores e que os sócios Sylvio Alfredo Vianna Garcez e Mario Raymundo Gomes Marques deveriam ser excluídos do polo passivo da demanda, eis que não teriam praticado nenhum ato de gestão nem retirado lucros do escritório, bem como que este último teria se retirado da sociedade em 06/08/2012 sem receber distribuição de resultados ou lucros do ano de 2011.

Exposta a controvérsia, passo a analisá-la

Em primeiro lugar é necessário esclarecer que apesar do esforço da fiscalização para caracterizar a materialidade da apropriação indébita da contribuição previdenciária destacada dos advogados associados, o fato por ela imputado para a qualificação da multa não foi a apropriação indébita, mas a sonegação, caracterizada pela falta de declaração em GFIP dos fatos geradores das contribuições. Com efeito, como já decidido pela CSRF em casos análogos ao presente, a apropriação indébita não atrai a qualificação da multa, eis que as condutas exigidas pelo art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 são aquelas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quais seja, sonegação, fraude ou conluio:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Constatado que, perante situações fáticas similares, são adotadas, por diferentes turmas do CARF soluções diversas em face do mesmo arcabouço jurídiconormativo, resta caracterizada divergência jurisprudencial a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício está condicionada à caracterização inequívoca das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, em conformidade com a legislação aplicável.

[...]

Pois bem. No caso sob análise, a qualificação da multa decorreu da aplicação do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em virtude de o Contribuinte haver

descontado contribuições de segurados contribuintes individuais e não ter efetuado os devidos recolhimentos à Previdência Social. [...]

O dispositivo da Lei nº 9.430/1996, suscitado na decisão recorrida, remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Senão vejamos outro trecho desse julgado:

[...]

No paradigma, Acórdão nº 1803-001.474, do mesmo modo, discute-se a qualificação da multa de ofício, em virtude apropriação indébita de tributos descontados de terceiros, com base em disposição das Leis nº 9.430/1996 e nº 40502/1964, que também remetem às condutas previstas na Lei nº 4.502/1964. Vejamos:

[...]

Note-se que tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma têm-se situações em que as empresas autuadas descontaram tributos de terceiros, na condição de substitutas tributárias, e deixaram de recolher os valores respectivos aos cofres públicos tendo, por esse motivo, sido autuadas com multa de ofício qualificada. Ocorre que, no acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que não teria se configurado quaisquer das situações especificadas no arts.

71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Em sentido diverso a Turma prolatora do paradigma entendeu que o fato de o sujeito passivo haver incorrido em apropriação indébita constituía motivo suficiente para manutenção da qualificação da multa.

[...]

Nesse cenário, para infligir a penalidade em percentual duplicado mostra-se indispensável que a autoridade fiscal demonstre, de forma inequívoca, a ocorrência de uma das condutas previstas em lei, isto é, o fato de o contribuinte se esquivar do pagamento de tributos não é suficiente para a cominação da multa qualificada.

Ademais, mesmo em se tratando de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados, conduta tipificada na lei penal como crime, ainda assim faz-se necessária a demonstração de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, em conformidade com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Não obstante, o Relatório Fiscal é silente quanto aos motivos que conduziram à exacerbação da penalidade, limitando-se a afirmar que “A multa aplicada relativo as contribuições dos contribuintes individuais descontadas dos mesmos (09/2010 a 03/2011)correspondeu a 150% do valor devido, nos termos do §1º do art. 44 da lei nº 9430, de 27/12/1996”.

É certo que em outros trechos do Relatório Fiscal há apontamentos sobre a retenção de contribuições previdenciárias de contribuintes individuais, as quais não foram repassadas à Previdência Social, o que motivou, inclusive, a emissão de

Representação Fiscal para Fins Penais, no entanto, consoante acentuou-se alhures, essa constatação não é suficiente para que se proceda à qualificação da multa.

[...]

(Acórdão nº 9202-010.520, Sessão de 22/11/2022)

Contudo, no presente caso concreto, entendo que as condutas imputadas como apropriação indébita e como sonegação estão atreladas, visto que é justamente a conduta de promover a retenção do INSS devido pelos advogados associados que releva a conduta deliberada dos Recorrentes de omitir do fisco a ocorrência dos fatos geradores das contribuições. Ora, se o contribuinte promovesse a retenção da cota dos segurados, declarasse a ocorrência dos fatos geradores na GFIP e não recolhesse o valor retido aos cofres públicos, haveria apenas apropriação indébita, mas não sonegação. Contudo, no presente caso concreto, o fato de ter havido as retenções é evidência de que os Recorridos classificavam os advogados como contribuintes individuais, mas mesmo cientes disso, optavam por não declarar os fatos geradores em GFIP. Ou seja, a não declaração dos fatos geradores em GFIP foi consciente e deliberada, o que caracteriza sonegação e atrai a qualificação da multa.

É importante destacar que o destino que era dado aos valores retidos – se eram ou não incorporados ao resultado do escritório e distribuídos aos sócios ao final do exercício, se foram ou não incluídos no Refis – não tem nenhuma relevância para a presente análise, motivo pelo qual o pedido de perícia contábil revela-se desnecessário. O que importa para a presente análise é a ocorrência das retenções, já que elas são suficientes para evidenciar que os Recorrentes sabiam que os advogados eram contribuintes individuais e, mesmo assim, não declararam os fatos geradores em GFIP, caracterizando a sonegação imputada pela fiscalização. Com efeito, as retenções são admitidas pelos Recorrentes em diversos trechos das impugnações e do recurso, nos quais os Recorrentes preocupam-se em tentar explicar que os valores retidos não foram distribuídos aos sócios.

Ademais, o fato de os Recorrentes terem declarado as retenções em DIRF não altera o fato de que os fatos geradores foram ocultados da GFIP, que é o instrumento próprio – isto é, prescrito em lei – para a declaração de contribuições previdenciárias ao fisco:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela

estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

Ante o exposto, voto por manter a qualificação da multa.

Apesar disso, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, necessário reduzir o patamar da multa qualificada para 100%, em atenção ao disposto no art. 106, II, “c” do CTN.

Em relação à responsabilidade atribuída aos sócios, também entendo que o acórdão não merece reparos. O art. 135, III do CTN, invocado pela fiscalização para a imputação da responsabilidade tributária prescreve que:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ora, pelas razões apresentadas linhas acima, vê-se que os administradores do Escritório agiram dolosamente para ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos feitos aos advogados associados e correspondentes, praticando, assim, sonegação fiscal. As obrigações tributárias objetos do presente processo são resultantes do ato sonegado – pagar remuneração a contribuintes individuais – e, portanto, praticado com infração à lei. A situação concreta se subsume, assim, à hipótese normativa, do art. 135, III do CTN, tendo sido correta a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios.

Por fim, consigne-se que as alegações de que os sócios Sylvio Alfredo Vianna Garcez e Mario Raymundo Gomes Marques deveriam ser excluídos do polo passivo por não terem recebido lucros do escritório relativos ao exercício de 2011, não terem praticado atos de gestão e pelo fato de este último ter deixado a sociedade em 06/08/2012 carecem de fundamento jurídico. Ambos eram sócios administradores do escritório em 2011, como evidenciam os contratos sociais e alterações constantes das fls. 110/153. A alegação de que eles não praticaram nenhum ato de

gestão no ano de 2011 carece de provas. E a alegação de que eles não retiraram lucros em 2011 não tem nenhuma relevância jurídica para afastar a responsabilidade tributária a eles imputada. A hipótese normativa do art. 135, III exige, como já exposto, a prática de atos de gestão contrários à lei que resultem no não recolhimento de tributos e isso foi demonstrado pela fiscalização, como exposto ao longo deste capítulo.

Ante o exposto, voto por manter a responsabilidade tributária atribuída aos administradores.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER o recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e DAR-LHER PROVIMENTO PARCIAL para, aplicando a retroatividade benigna, reduzir a qualificadora da multa para o patamar de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sônia de Queiroz Accioly

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

Segundo Relato Fiscal, após a apuração do valor de contribuições sociais devido:

35. Restou provado, da análise do item 22 acima, a ação dolosa cometida pelos administradores do Contribuinte com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência de fato gerador de contribuições previdenciárias.

36. Conforme descrito e fundamentado no item 22 acima, o contribuinte deixou de declarar em GFIP a remuneração e o desconto do segurado dos Advogados Associados, que, restou provado, enquadram-se na categoria de contribuintes individuais. Tal enquadramento foi reconhecido pelo próprio contribuinte, quando este promoveu o desconto da contribuição do segurado contribuinte individual, tal fato está comprovado nos lançamentos contábeis na conta contábil “210103010022033 - I.N.S.S Retido”, discriminados na tabela 01, acima.

37. Cumpre salientar que os sócios administradores do contribuinte agiram dolosamente na prática desta conduta. A prova deste fato é que este contribuinte foi submetido a procedimento fiscal de número 05.1.01.00-2013-00544-3, concluído em outubro de 2013 (referente ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010) e foi autuado pelos mesmos fatos e fundamentos, isto é, remuneração de advogados associados, através do PAF nº 10580.727137/2013-16.

38. É recorrente, ao término do procedimento fiscal, o Auditor Fiscal responsável orientar os contribuintes a corrigir as condutas errôneas, afim de evitar novas ações fiscais com o mesmo objetivo. Certamente, o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento fiscal ocorrido em 2013, orientou os administradores do Contribuinte acerca da necessidade de retificar as declarações em GFIP, para inclusão das remunerações dos contribuintes individuais, que constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Com isso, o mesmo poderia ter retificado as GFIP de períodos posteriores (2011 em diante), porém não promoveu nenhuma correção, com a clara intenção de omitir tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, afim de deixar de pagar as contribuições previdenciárias devidas. Restou caracterizada a prática reiterada da conduta.

39. Não há dúvidas da intenção dos administradores do Contribuinte em impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, modificando as suas características essenciais. Com base nos fatos narrados o Contribuinte infringiu o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito:

(...)

40. Por todo exposto a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi duplicada pela ocorrência das condutas tipificadas no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

41. Estas condutas também motivaram inclusão dos sócios administradores do Contribuinte, os senhores Mario Raymundo G Marques, Sylvio Alfredo V Garcez, André Barachísio Lisboa, Sylvio Garcez Junior, Pedro Barachísio Lisboa e Francisco B Bezzerra de Carvalho, como sujeitos passivos solidários dos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal. Todos os sócios patrimoniais foram considerados administradores após a análise da cláusula quinta do Contrato Social, que assim dispõe: “A direção, administração e representação da sociedade serão exercidas individualmente pelos seus sócios patrimoniais, que distribuirão entre si a direção do expediente e da tesouraria, mediante rodízio”.

Ao meu sentir, a prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo. A existência de fraude, simulação e dolo também não pode ser presumida, como indicou a Autoridade Fiscal.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal.

Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. '

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

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

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Como dito, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Doutro lado, a legislação aplicável ao fato gerador não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão nº 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...)

Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...)

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas,

da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...)

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatória praticada pelo Recorrente.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre afastar a qualificadora da multa.

No mais, a fiscalização identificou responsabilidade solidária com suporte no art. 135, III do CTN.

Quanto responsabilidade solidária, ao meu sentir, o recurso também merece ser provido.

Cumpra também observar a autuação não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de o imputado responsável ser administrador do Recorrente.

O artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá se houver atuação do administrador ou procurador contrária ao contrato/estatuto ou à lei. Ou seja, para a configuração da responsabilidade tributária solidária, prevista no art. 135, III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a **conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente para cada ato infrator**, no que o auto de infração em questão foi falho.

Nesse sentido, o R. Acórdão da C. CSRF nº 9101-005.502, de 12/07/2021, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA DEMONSTRADA.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito

privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

(...).

Não é possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

A Autoridade Fiscal afirma, mas não descreve a participação ou conduta dos responsáveis solidários.

Acosto jurisprudência no sentido do meu entendimento:

ACÓRDÃO 9101-006.989 – CSRF/1ª TURMA

SESSÃO DE 4 de junho de 2024

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para qualificar o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

ACÓRDÃO nº 9101-006.692 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 09 de agosto de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para que se considere evidente o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

ACÓRDÃO nº 9202-02.112 – 2ª Turma

Sessão de 09 de maio de 2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS. MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. A pretensa simulação de negócio jurídico suscitada pela fiscalização, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo, sendo que tal ato não ocultou a ocorrência do fato gerador do imposto de renda pessoa física, considerando que a Secretaria da Receita Federal tomou conhecimento dos rendimentos por ele percebidos através das DIMOB apresentadas pelas fontes pagadoras. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do art. 112, incisos II e IV, do CTN.

ACÓRDÃO nº 2202-008.389 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 13 de julho de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

NÃO CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei em razão de inconstitucionalidade e ilegalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo ensejadoras da qualificação da multa de ofício.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os sócios, diretores, gerentes, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

ACÓRDÃO nº 2202-010.839 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 05 de junho de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

No caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador.

Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

ACÓRDÃO nº 2202-010.516 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 08 de março de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador.

Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

No caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64

ACÓRDÃO 2101-002.953 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 7 de novembro de 2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

(...)

ACÓRDÃO 2102-003.516 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 7 de novembro de 2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

(...)

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO A simples apuração de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, por si só, não autoriza aplicação de multa qualificada, sendo necessário comprovar inequívoca e objetiva conduta dolosa do sujeito passivo.

ACÓRDÃO nº 2301-011.250 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 07 de maio de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

(...)

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

A multa qualificada de 150% deve ser fundamentada no Relatório Fiscal. Deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício sem demonstração do nexo entre os motivos da qualificação e os fatos apurados no processo.

ACÓRDÃO 2302-003.779 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 4 de junho de 2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964.

Não ficando claramente evidenciada a ocorrência de dolo na conduta do contribuinte, deve ser excluída a qualificação da multa de ofício.

ACÓRDÃO 2101-002.889 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 4 de setembro de 2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afastase a imputação de responsabilidade solidária.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ACÓRDÃO 2101-002.825 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 5 de junho de 2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

(...)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade

Desta forma, voto no sentido de afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao piso legal, e por cancelar a responsabilização solidária para todos os solidarizados na presente autuação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sônia de Queiroz Accioly