



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.724426/2016-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.806 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente PROMOCIA - MARKETINGPROMOCIONAL, INCENTIVO, PUBLICIDADE E PROPAGANDA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

O auto de infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores, as bases de cálculo, as contribuições devidas, os períodos a que se referem e os fundamentos legais que lhe dão sustentação, não havendo que se falar em nulidade.

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO. Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. CUMPRIMENTO INSATISFATÓRIO. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES. DESCARACTERIZAÇÃO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conforme disposto no CTN, artigo 135, inciso III. Não estando comprovada a prática do ato infracional pela pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade, não deve se atribuir a responsabilidade ao sócio administrador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em (i) excluir as pessoas físicas do polo passivo da autuação, (ii) cancelar a majoração da multa de ofício e (iii) reduzir a multa qualificada, com base na retroatividade benigna, para 100%, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator), que dava provimento em maior extensão, e Marcos Antônio Borges, que dava provimento em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares Oliveira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafeté Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado (a)). Ausente (s) o conselheiro (a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antônio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Trata-se de dois recursos voluntários interpostos nestes autos, sendo o primeiro da empresa (fls. 735-746) e o segundo dos sócios da pessoa jurídica (fls. 749-760).

Ambos tratam exatamente das mesmas teses, requerem a nulidade do auto de infração por preterição de direito de defesa em razão do julgamento não ter sido convertido em diligência, defendem que os recorrentes jamais praticaram atos de resistência a fiscalização de modo a configurar embaraço e, deste modo afastar a multa qualificada e agravada, negam as acusações de fraude e requerem a unificação dos outros processos da empresa. A diferença é que no recurso das pessoas físicas requerem a exclusão das mesmas do polo passivo do feito.

Em sede da decisão recorrida, o colegiado, manteve a autuação por unanimidade, com exceção da manutenção dos sócios pessoas físicas que foi por maioria de votos, nos termos das fls. 695-709. Basicamente os fundamentos são os seguintes:

- não há que se falar em falta de análise da documentação apresentada pelo contribuinte posto que, diante das discrepâncias das informações de suas escritas na DAFON e DCTF apresentadas, houve intimação do recorrente para apresentar uma series de novos documentos, intimação esta não atendida;

- diante disto a fiscalização apurou as irregularidades com base na contabilidade da própria empresa no tocante as receitas de prestação de serviços. Portanto, tudo que foi apresentado foi analisado.
- no presente lançamento não houve o arbitramento do valor ou preço de bens ou serviços de que trata o art. 148 do CTN, citado pela impugnante. É que as bases de cálculo foram apuradas a partir das receitas registradas na escrituração contábil da empresa, que não foi desclassificada.
- A autoridade fiscal procedeu a apuração de ofício das bases de cálculo não oferecidas à tributação, em decorrência da total ausência de esclarecimentos por parte do sujeito passivo.
- o fato do contribuinte não ter apresentado as informações completas para fins de tributação configurou a sonegação motivo pelo qual houve a qualificação da multa de ofício nos termos do artigo art. .
- em relação ao agravamento desta multa, tem-se que se deu em razão do embaraço decorrente do não atendimento as intimações formuladas pela fiscalização.
- no tocante aos sócios, é legítima a presença deles no polo passivo independente de dolo, mesmo porque o dever de vigilância é inerente ao dever do sócio administrador.

Eis o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mateus Soares Oliveira, Relator.

1 Do Conhecimento.

Ambos os recursos são tempestivos e reúnem as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

2 Da Preliminar de Nulidade.

Preliminarmente a questão da nulidade suscitada pelos recorrentes não merece ser provida. O fato da fiscalização desconsiderar as informações constantes na DACON decorreu única e exclusivamente da inércia da empresa em apresentar as informações solicitadas por meio de diversas intimações direcionadas ao contribuinte pessoa jurídica.

A fiscalização promoveu o levantamento das informações contábeis da empresa referente as receitas das prestações de serviços efetuadas pela recorrente pessoa jurídica, uma vez que ela não atendeu as intimações.

A propósito, vale transcrever trecho da fundamentação da r. decisão recorrida de fls. 702:

A fiscalização esclareceu que, ante à falta de apresentação de esclarecimentos e documentos reiteradamente solicitados à contribuinte, e em razão das irregularidades apuradas, as informações constantes do DACON foram desconsideradas e o levantamento fiscal foi efetuado com base no total das Receitas de Prestação de Serviços constantes da contabilidade.

Em decorrência destas informações detalhadas, não há como acatar a tese do contribuinte de que a fiscalização não procedeu um exame apurado da escrituração contábil da empresa, ou que esta tenha sido desclassificada. À evidência, não foram consideradas as informações constantes do DACON, mas as bases de cálculo foram apuradas a partir das receitas registradas na escrituração contábil da contribuinte.

Cabe esclarecer, ainda, que no presente lançamento não houve o arbitramento do valor ou preço de bens ou serviços de que trata o art. 148 do CTN, citado pela impugnante. É que as bases de cálculo foram apuradas a partir das receitas registradas na escrituração contábil da empresa, que não foi desclassificada. Desta forma, não procede qualquer alegação de nulidade do procedimento fiscal, uma vez que os valores estão claramente demonstrados, tem origem em documentos de emissão da empresa, sendo que esta pode, a qualquer tempo verificar a exatidão das contribuições apuradas pela autoridade lançadora.

Não há que se falar em privação do direito de defesa do recorrente sob o argumento de que a fiscalização teria deixado de analisar os documentos apresentados pelo recorrente de modo a enquadrar-se nos casos de nulidade previstos no artigo 59 do Dec. 70.235/1972.

Sendo assim, não prospera esta tese.

3 Do Mérito- infrações e sanções.

Inicialmente registra-se que a origem ao crédito tributário o total das Receitas de Prestação de Serviços auferidas pela empresa no ano calendário de 2012, constante da escrituração contábil, conforme demonstrado abaixo, informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, cujo montante serviu de base para o cálculo do PIS e da COFINS devidos:

Neste aspecto, interessante transcrever trechos das conclusões do Relatório Fiscal de 539 e 544:

3.5 - Todavia, após análise das DCTF, constatei que o contribuinte não declarou o valor do PIS devido, nas competências 02/2012 a 04/2012, nem tampouco declarou a COFINS devida na competência 02/2012. Nas demais competências o montante do tributo declarado na DCTF foi deduzido do montante do tributo devido, evidenciando a diferença que, por não ter sido declarada, nem recolhida em DARF, foi objeto de constituição do crédito tributário, juntamente com as competências em que nada foi declarado, a saber:

4.4 – Embora solicitado de maneira reiterada, através dos termos de intimação, a empresa deixou de apresentar os esclarecimentos solicitados, sobretudo aqueles referentes ao **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – DACON**, que foi entregue pelo sujeito passivo com erros de preenchimento, tanto em relação à Base de Cálculo quanto ao Valor dos tributos devidos, bem como em relação às deduções informadas no campo “ Outras Deduções “ e aos créditos utilizados para abatimento do PIS/COFINS, que não foram comprovados.

4.5 - Em razão disso, foram utilizados os lançamentos contábeis e as informações existentes no Sistema Informatizado da Secretaria da Receita federal do Brasil – RFB para fins de apuração das Bases de Cálculo das Contribuições Sociais.

4.6 – Após efetuar o cálculo do PIS/COFINS devidos, utilizando como base de cálculo o total das Receitas de Prestação de Serviços, constantes da contabilidade da empresa, contas “ 30.620 – PROMOÇÃO DE VENDAS e 30.680 – RECEITAS DE SERVIÇO “, no montante de R\$ 64.479.479,92, esses valores foram comparados com aqueles informados na DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS – DCTF.

4.7 – dessa análise restou comprovado que o sujeito passivo informou somente parte do PIS/COFINS devidos, não cumprindo, assim, o que determina a legislação vigente, que lhe impõe a obrigação, acessória, de informar nesse documento o total dos tributos devidos, sob pena de responder solidariamente pelos tributos devidos, que não foram declarados, em virtude de sonegação tributária, posto que, além de não declarar, também não efetuou o recolhimento, em DARF, dos valores devidos.

Observa-se que a fiscalização foi profunda e assertiva. Não merece prosperar ausência de tipificação das infrações. E a consequência lógica disto é a aplicação das sanções pecuniárias pertinentes.

No caso em tela foram aplicadas a multa de ofício qualificada, acrescida do agravamento de 50%, cujas fundamentações encontram-se previstas nos artigos 44, parágrafo 1º e § 2º da Lei nº 9.430/1996.

Todavia em relação a aplicação da multa qualificada e agravada este relator não visualiza nos autos justo motivo para mantê-la. O que a empresa fez foi não apresentar documentação compatível com as informações solicitadas pela fiscalização. Não há nos autos prova, nem referencia, a documentos falsificados, frios que reflitam fraudes.

Mas é preciso ressaltar que cabe ao agente fiscal promover seu trabalho de forma vinculada sob pena responder administrativamente perante seus superiores. Constatada a infração, naturalmente houve a aplicação das penalidades.

No entanto, considerando a documentação dos autos, entende-se que a decisão de primeira instancia deve ser reformada em relação a qualificação da multa e do seu próprio agravamento.

Com a devida vênia, entende-se tratar-se de caso de aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do referido artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cujo percentual é de 75%. Não se visualiza a presença da conduta justificadora da qualificação da referida multa de modo enquadrar-se ao percentual de 150% presente no parágrafo primeiro do mencionado dispositivo, acrescida de 50%.

No Termo de Relatório Fiscal a douda fiscalização justifica a qualificação da multa por entender que a empresa recorrente teria embarçado a fiscalização por não responder a contento diversas intimações a ela realizadas. Tal fato foi interpretado como ma-fé.

Todavia, ao refletir-se acerca desta conduta, não se entende como sendo configuradora da ma-fé de modo a atrair o enquadramento pelo parágrafo primeiro e a respectiva incidência da multa qualificada, muito menos acrescida de 50%. Inexiste nos autos prova de que o recorrente teria, por exemplo, adotado condutas de impedir o desenvolvimento dos trabalhos fiscalizatórios.

Antes de mais nada a qualquer pessoa, física ou jurídica, é garantido, constitucionalmente, o direito de pleitear, judicialmente, algum direito que entenda lhe ser próprio. Deparar-se com resultados negativos e os efeitos dele decorrentes é algo natural que, jamais, configuraria o dolo na fraude, de forma isolada. São situações distintas.

Verifica-se que a empresa passou por longo período fiscalizatório e, corriqueiramente, apresentou documentos. Em se tratando de Auto de Infração, caberia ao FISCO promover prova de eventual dolo em fraudar. Esta informação, por si só, não configura as situações de sonegação e ou fraude. O risco que a empresa recorrente se submeteu de continuar a usufruir dos benefícios da Lei do Bem deve ser analisado e penalizado. Todavia na forma simples da multa de ofício, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9430/1996.

De modo a reforçar esta tese, colaciona-se a seguir, repertório jurisprudencial desta Egrégia Corte:

Ementa:ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. LIMITES DA LIDE. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. MATÉRIA FORA DO LITÍGIO No processo administrativo fiscal em questão não está em discussão a exclusão do sujeito passivo do SIMPLES, matéria decidida em outro processo. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. SÚMULA Nº 2 DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO. A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28). (Número do processo:10665.720970/2015-50- Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção- Câmara:Segunda Câmara Seção:Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Dec 15 00:00:00 UTC 2020. Data da publicação:Fri Jan 15 00:00:00 UTC 2021- Número da Decisão: 3201-007.634. Conselheiro Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade).

Ementa:ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão não impediu o desenvolvimento das atividades fiscalizatórias e o respectivo lançamento do crédito. (Número do processo:13839.004197/2007-20- Turma:Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção- Seção:Terceira Seção De Julgamento- Data da sessão:Thu Nov 17 00:00:00 UTC 2022- Data da publicação:Tue Jan 10 00:00:00 UTC

2023- Número da Decisão: 3002-002.447. Conselheiro Relator: Mateus Soares de Oliveira).

Sendo assim, merece provimento a pretensão recursal para fins de reenquadramento da multa qualificada para a modalidade de ofício, simples, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9430/1996.

4 Da Responsabilidade Solidária.

Com a devida vênia, entende-se que os sócios pessoas físicas devem ser excluídos do polo passivo deste feito. Primeiramente pelo fato da decisão, vide fls. 705, não considerar a individualização da conduta, demonstrando o dolo e a fraude como necessários para a atração do disposto no artigo 135, III do CTN. Eis a redação do trecho de fls. 705:

Deste modo, os três sócios da empresa devem figurar no polo passivo dos autos de infração, na condição de responsáveis solidários, pois exerciam o cargo de administradores da empresa à época dos fatos em análise, conforme registrado em contrato social e alterações, e mesmo que não se pudesse atribuir aos sócios a conduta dolosa por essas infrações, caberia a imputação de culpa *in vigilando*, por falta de diligência no trato de suas obrigações tributárias.

É fato que há o dever de vigiar dos sócios do que acontece dentro da empresa. Mas para atrair a regra do art. 135, III do CTN é necessário a comprovação da fraude e ou simulação mediante dolo.

Não há nos autos esta prova. Neste aspecto merece provimento o recurso das pessoas físicas. Isto porque a fraude propriamente dita não restou individualizada e comprovada nos autos. Alias, o próprio vencido, por meio da declaração e voto de fls. 707-708, assim se pronunciou:

Dito isto, quais as situações em que a responsabilização do artigo 135 do CTN ocorre? Pode-se citar, por exemplo, o subfaturamento de vendas, com redução da base de cálculo dos tributos, quando a diferença não tributada do faturamento é completamente desviada da sociedade para a pessoa física do administrador; ou então, a escrituração de despesas lastreadas em notas fiscais frias pela pessoa jurídica, quando a diferença indevidamente deduzida da base de cálculo é desviada para o patrimônio do administrador. Nestas hipóteses, a evidente fraude contra a pessoa jurídica justifica a atribuição da responsabilidade ao administrador, até para proteger a própria pessoa jurídica (instrumento da fraude) e os demais sócios, das repercussões tributárias respectivas.

No caso concreto que aqui se tem, observe-se que a autoridade fiscal não foi capaz de trazer aos autos, prova de que os administradores praticaram atos que extrapolaram seus deveres administrativos. E, ainda, não há provas nos autos de que a infração à lei tributária resultou em proveito dos administradores, neste caso os sócios.

Sem prejuízo do externado no tópico anterior, resta evidente que em momento algum do processo a fiscalização individualizou a conduta do recorrente pessoa física de modo a materializar e demonstrar, de forma clara e inequívoca, o interesse comum das partes que pudesse atrair as regras do artigo 124, I do CTN, sem prejuízo da demonstração inequívoca de alguma das situações do artigo 135, III do CTN.

Trata-se de fato claro e evidente que o sócio é diretor de grande grupo empresarial, gestor de infindáveis operações empresariais das mais variadas naturezas, o que, por óbvio, resulta na formação e contratação de executivos para o desempenho das atividades do grupo.

A inclusão pressupõe materialização do interesse comum, o qual é evidenciado por meio da comprovação de que a conduta da pessoa física contribuiu, consideravelmente, para a concretização da infração. Tal fato exige a demonstração inequívoca de sua intenção, dolo, para se chegar a tal fim.

O fato do diretor, enquanto presidente de determinado grupo, manifestar perante seus investidores, é algo natural, até mesmo em razão do papel exercido naquele determinado cargo. Alias, estranho se fosse diferente.

A propósito, esta Egrégia Corte, corriqueiramente se pronuncia acerca da necessidade da efetiva comprovação do dolo e da conduta fraudulenta, descrita e individualizada nos autos:

Numero do processo:10280.005016/2004-03- Turma:Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção- Câmara:Quarta Câmara- Seção:Terceira Seção De Julgamento- Data da sessão:Wed Jun 28 00:00:00 UTC 2023- Data da publicação:Mon Jul 17 00:00:00 UTC 2023- Ementa:ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/03/1998 a 31/07/2000 LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DATA E HORA. CIÊNCIA REGULAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A ausência da indicação da data e da hora de lavratura do auto de infração não invalida o lançamento de ofício quando suprida pela data da ciência. Aplicação da Súmula CARF nº 7 LANÇAMENTO. AUDITOR FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Aplicação da Súmula CARF nº 27 LANÇAMENTO. IRREGULARIDADE NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Aplicação da Súmula CARF nº 171 LANÇAMENTO. FALTA DE CIÊNCIA. NULIDADE. A ausência de ciência do sujeito passivo em relação ao lançamento importa sua nulidade. **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITOS. A imputação da responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica é medida excepcional e, por isso, demanda a devida capitulação legal dos fatos narrados, bem como provas inequívocas da atuação dos responsáveis nas infrações cometidas.** Numero da decisão:3401-011.827- Nome do relator:GUSTAVO GARCIA DIAS DOS SANTOS.

No mesmo sentido, esta Egrégia Corte já manifestou expressamente que o artigo 124 do CTN não pode ser aplicado de forma isolada e interpretado de forma literal, de modo a afastar-se de todo o conjunto probatório dos autos. Por isso e a título de fundamentação, pede-se vênha a transcrever trecho do Acórdão Processo nº 13888.720501/201423. Acórdão nº 2401004.858- – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Carlos Alexandre Tortato Relator:

Não resta dúvidas do "interesse econômico" desta recorrente na conduta que ensejou a lavratura dos autos de infração, contudo, tal fato não implica, automaticamente, na verificação do instituto jurídico da solidariedade tributária pelo "interesse comum" na "situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A matéria foi precisamente enfrentada no Acórdão nº. 2301004.800, onde o relator do voto vencedor, Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, com seu brilhantismo habitual, bem definiu a questão (a qual, inclusive, referia-se ao mesmo escritório de advocacia): "Referido

dispositivo trata da chamada solidariedade de fato ou solidariedade paritária, qual exige que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. A expressão “interesse comum”, embora não definida legalmente, diz respeito ao interesse jurídico ostentado pelas partes, e não a qualquer interesse econômico. Trata-se de interesse que decorre de uma situação jurídica. Nesse sentido, revelam interesse juridicamente comum as pessoas que participem do mesmo polo da relação jurídica, objeto da hipótese de incidência tributária (ex. coproprietários que alienam certo bem), diferentemente do que ocorre com aquelas que figurem em polos antagônicos (ex. prestador e tomador de serviços). A esse respeito, confira-se a lição de Rubens Gomes de Sousa, em sua obra clássica *Compêndio de Legislação Tributária* (Edições Financeiras, 3ª ed., p. 67): São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação por outras palavras (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário. Em vista do exposto, considero que o escritório de advocacia ostenta mero interesse econômico na relação jurídica que constitui fato gerador da obrigação tributária principal. Sequer participa de um dos polos dessa relação jurídica. Quando muito, apresenta interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica mantida com o Recorrente. Escapa, assim, da aplicação do art. 124, inc. I do CTN. Em conclusão, conduzo meu entendimento para excluir o escritório de advocacia da imputação de responsabilidade solidária da obrigação tributária. Coaduno com as lições acima proferidas pelo i. Conselheiro e, utilizando-me também como razões de decidir do presente processo, voto por afastar a responsabilidade solidária do recorrente Castelucci Figueiredo Advogados Associados, por inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto.

E é justamente a falta de efetiva comprovação do interesse comum, através da conduta individualizada e COMPROVADA da participação dos embargantes na suposta infração, que resulta na falta de demonstração do interesse comum dos embargantes no presente caso. A propósito e, com maestria, o Conselheiro ROSALDO TREVISAN, quando do julgamento do processo n.º 10314.728905/201471, Acórdão n] 3401003.426, sessão de 28demarçode2017, assim se pronunciou sobre o tema:

RESPONSABILIDADEDETERCEIROS.DEVERDEDEMONSTRAÇÃO INDIVIDUALIZADA. Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é de verdo atuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas. Não demonstra, no entanto, o fisco, um único ato específico de gestão fraudulento, ou declaração falsa, da sócia administradora Luciana. A nosso ver, não restou evidente, como entende a fiscalização, a participação de tal pessoa física nas fraudes imputadas. E não se debruçou a fiscalização, em nenhum momento do detalhado relatório fiscal, a analisar de que forma tal sujeito passivo, que acabou sendo o único recorrente nesta fase processual, teria contribuído ou participado na prática de qualquer das infrações imputadas. A afirmação fiscal de que os benefícios percebidos como não pagamento de tributos contribuiriam para os resultados das empresas, e por extensão, beneficiariam as pessoas físicas responsáveis e sócios administradores, caracterizando o interesse comum previsto no art. 124 do CTN, levaria à discutível conclusão de que toda e qualquer autuação de pessoa jurídica deveria manter no polo passivo também os sócios administradores e responsáveis, que seriam obviamente beneficiados economicamente, ainda que de forma

indireta. Não nos parece ser esse o escopo do art. 124 do CTN, sendo necessário que se demonstre o interesse comum, e não que se afirme ser este óbvio, por decorrência direta ou indireta. Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas. Nesse aspecto, pecou a autuação em relação à autuada Luciana, não havendo, no Relatório Fiscal, indicação individualizada das condutas que teria praticado, a ensejarem a aplicação de penalidades, nem detalhamento da forma pela qual tal sujeito passivo tenha concorrido para a prática da infração imputada.

Sendo assim, não demonstrado o interesse comum das partes do art. 124 do CTN, muito menos individualizada e demonstrada a conduta infracional das mesmas nos termos do artigo 135, III, também do CTN, por força da inexistência probatória da adequação da conduta das partes para com a infração que lhes fora imputada nos autos, torna-se imperioso prover o Recurso dos Sócios Pessoas Físicas do polo passivo deste feito, assim entendidos LUIZ ALBERTO MOURA DE SALLES OLIVEIRA, MÔNICA CRISTINA ADAN e SANDRO ARI PINTO, **por absoluta ilegitimidade passiva, cancelando-se quaisquer responsabilidades decorrentes deste Processo e inerentes aos recorrentes.**

5 DO DISPOSITIVO.

Isto posto, conheço dos recursos, rejeito a preliminar de nulidade de ambos e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao pleito recursal para fins de exclusão da multa de ofício qualificada e agravada nos termos artigo 44, I e § 2º da Lei nº 9430/1996 e determinar a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do mencionado dispositivo legal no percentual de 75%.

Em relação ao recurso das pessoas físicas, dou parcial provimento para afastar as pessoas física do polo passivo do presente feito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, reconhecendo que o processo fiscalizatório, corroborado pela decisão *a quo*, caminharam bem no sentido de clarear os fatos que ensejaram a qualificação da multa de ofício para 150% sobre o débito lançado, por

entender que ficou configurada a conduta de sonegação, conforme previsto no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964, onde a fiscalização qualificou a multa de ofício para 150% sobre o débito lançado, com fulcro no art. 44, parágrafo 1º, da Lei n.º 9.430/1996. A contrário sensu das motivações que levaram a imputação do agravamento da multa de ofício aplicável, na alíquota de 50%, com fulcro no disposto pelo inciso I do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, pois este colegiado entendeu que não houve embaraço à fiscalização, bem como em relação a responsabilidade dos sócios-administradores da empresa que muito embora arrolados no polo passivo da exigência fiscal na condição de responsáveis solidários (CTN, art. 135, III), literalmente não se vislumbrou nos autos, nada que pudesse aferir que os mesmos tinham o poder de abrangência face a discrepância detectada entre o informado na contabilidade, frente as declarações entregues ao fisco.

Vejamos a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em (i) excluir as pessoas físicas do polo passivo da autuação, (ii) cancelar a majoração da multa de ofício e (iii) reduzir a multa qualificada, com base na retroatividade benigna, para 100%, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator), que dava provimento em maior extensão, e Marcos Antônio Borges, que dava provimento em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

No que tange ao agravamento da multa, não houve maiores digressões acerca do que foi defendido pelo relator, alinhado com o que defendeu a recorrente, no sentido de que *“foram entregues os documentos contábeis e fiscais sobre os quais a fiscalização detinha condições de verificação das situações que envolveram os fatos geradores, bases de cálculos, alíquotas, deduções, exclusões, ...”*, fato que deu amparo para que a fiscalização reapurasse os valores das contribuições, com base nas receitas registradas na escrita contábil da empresa, abatendo os valores retidos e confessados em DCTF, resultando nos valores de contribuições não declaradas.

Assim também caminhou este colegiado alinhando-se a concordância com os fundamentos do voto do Relator para afastar a responsabilidade solidária dos sócios, entendendo que não restou caracterizado qualquer extrapolação de seus deveres administrativos, ou por omissão no cumprimento destes deveres, a dar causa ao descumprimento de obrigações tributárias.

Por outro lado, com todas as vênias ao ilustre Conselheiro-Relator Original deste processo, que afastou em seu voto os argumentos de que os efeitos dos resultados negativos, detectado pela autoridade fiscal, *“jamais, configuraria o dolo na fraude, de forma isolada”* a ensejar a qualificação da multa de ofício. Ora, o que se viu na prática, foi que os créditos tributários foram apurados tendo como base de cálculo os valores das receitas constantes da contabilidade, já que o DICON se mostrou imprestável para os fins aos quais se destina, obrigando a fiscalização a desconsiderar as informações nele contidas, pois o total das receitas de Prestação de Serviços informadas encontravam-se diferentes daquelas constantes da escrituração contábil do sujeito passivo.

Por entender que ficou configurada a conduta de sonegação, conforme previsto no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964, a fiscalização qualificou a multa de ofício para 150% sobre o débito lançado, com fulcro no art. 44, parágrafo 1º, da Lei n.º 9.430/1996.

Frisa-se “*que a contribuinte deixou de informar na Declaração de débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF os totais devidos do PIS e da COFINS, bem como deixou de efetuar o recolhimento em DARF desses tributos, tendo por consequência a constituição do crédito tributário*”.

Em tese, na transmissão de falsa informação visando o não pagamento dos tributos devidos, com informações inverídicas, a qualificação da penalidade se impõe, pois, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores inferiores, caracterizado esta o intuito de sonegação.

Importante ressaltar que a prestabilidade da escrita contábil apresentada pelo contribuinte, no tocante aos seus fatos geradores e que ensejou na reapuração dos valores das contribuições, com base nas receitas registradas, não desqualifica o enquadramento da penalidade que se impôs, reitera-se pela discrepância das informações de suas escritas na DICON e DCTF apresentadas, fato este incontroverso nos autos.

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento proferido pela maioria da turma, em observância a evolução das normas que disciplinaram o assunto ao longo do tempo, em estrita observância aos ditames legais, ancorando-se sobretudo em vastos argumentos bem fundamentados, que se pôde extrair do Relatório Fiscal, não há força probatória por parte da PROMOCIA - MARKETINGPROMOCIONAL, INCENTIVO, PUBLICIDADE E PROPAGANDA LTDA, em desconstituir as faltas apontadas, essencialmente, ou melhor dizendo, “*minimamente*” por não dispor de uma estrutura de contingenciamento de riscos e *compliance*, haja vista se tratar de expressivas diferenças apontadas no exercício de 2012, que deixaram de ser informados e recolhidos, evidenciando não se tratar de fato involuntário ou fortuito, assim caracterizando a conduta ilícita.

Redução da Multa Qualificada, com base na Retroatividade Benigna, para 100%

Apesar da improcedência dos argumentos levantados pela recorrente, apreciando a legislação de regência, verifica-se a alteração das normas no decorrer do tempo existente entre a autuação e o presente julgamento, como se explica abaixo.

No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada.

No entanto, com a alteração promovida pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023, estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Vejamos o dispositivo com a nova redação:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º de 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos declaração 2004) inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2007)
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023)

(...)

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.** (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.** (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

(grifou-se)

Ademais, a alteração do inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN¹, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

O tema da retroatividade, disposto no inciso II do art. 106, do Código Tributário Nacional, foi tratado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Sobre o assunto observe-se o trecho do Parecer SEI nº 3950/2023/MF:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional. A verificação de **reincidência** prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dá-se **apenas a partir dos novos parâmetros legais**, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Portanto, o percentual de 150%, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

Assim, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Além do mais, a imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99² e, portanto, o julgador tem a prerrogativa de conhecê-las de ofício.

Assim concluo pela manutenção da multa de ofício qualificada, devendo ser observado o disposto no artigo 44, seus respectivos incisos e parágrafos, da Lei 9.430/1996 então vigente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, com base na retroatividade benigna, alcançada pelas alterações promovidas pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023, conforme consignado neste voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...) IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.