



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.721431/2018-31
ACÓRDÃO	2202-011.842 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADP EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. PRETERIÇÃO DE DIREITO DE DEFESA NA FASE DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É com a apresentação de impugnação que se inicia a fase litigiosa do procedimento, que se sujeita à ampla defesa e contraditório, como reza o artigo 14, do Decreto 70.235, de 1972, momento em que se apresentam as provas documentais necessárias para comprovação de seu direito, nos termos do artigo 16, inciso III, § 4º, do mesmo diploma legal.

RETENÇÃO. NÃO RECOLHIMENTO. EXIGIBILIDADE.

Deixar o tomador dos serviços, prestados mediante cessão de mão de obra, de recolher as contribuições sociais retidas, autoriza ao fisco exigi-las mediante lançamento de ofício, com os acréscimos legais respectivos.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PELA APROPRIAÇÃO 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 sem recolhimento

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro

de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

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, em dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem traduzir os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, colaciono abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Cuida-se de crédito tributário envolvendo cobrança de contribuições sociais retidas, pela empresa supracitada, dos serviços prestados por terceiros mediante cessão de mão de obra, não declaradas nas Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e nem recolhidas à Seguridade Social, no período de 06/2014 a 12/2017, detalhadas no anexo único do relatório fiscal (fls. 28/37).

Foi, também, aplicada multa qualificada por sonegação/fraude/conluio e responsabilizada, solidariamente, a sócia administradora Adonira de Paula Machado Cunha, por infração à lei, dada a retenção de contribuições sociais, sem recolhimentos ao erário.

O lançamento totalizou o montante de R\$ 635.481,05 (seiscentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e um reais e cinco centavos).

Os sujeitos passivos supracitados foram cientificados do lançamento em 6/9/2018 (cf. fls. 646 e 648, respectivamente), havendo ingressado com impugnação conjunta, em 9/10/2018 (fls. 655/79), ocasião em que argumentam, em síntese:

I – tempestividade;

II – preliminar de nulidade por:

a) cerceamento, dada a não oportunização de defesa durante o procedimento fiscal que gerou o presente crédito;

b) ausência da disposição legal infligida e da penalidade aplicada, com violação do art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/72;

c) erros no anexo único elaborado pelo fisco, que serviu de base ao lançamento, gerando incerteza e iliquidez do crédito, porque incluiu Notas Fiscais de Serviço:

c.1) sem retenção - caso da Betontest (item 56 da defesa);

c.2) canceladas - nºs 75, 76, 77 e 97 (item 59 da defesa);

c.3) com erros de valores retidos - nºs 91, 125, 150, 192 (item 64 da defesa);

c.4) não localizadas e inexistentes na Prefeitura Municipal de Franca/SP:

nºs 45, 84, 85, 86, 119, 122 e 123 (item 68 da defesa) III - responsabilidade solidária:

a) com fundamentos divergentes - na capa do AI (art. 135, CTN, fl. 5) e nº Relatório Fiscal (arts. 124 e 135, III, CTN, fl. 25);

b) houve mera inadimplência: necessária a demonstração da prática do ato infracional pelo responsável, bem como dolo comprovado;

c) ausência de demonstração de que o representante da pessoa jurídica em questão exercia função de gestão no período.

IV - multa qualificada: não foram demonstradas as práticas dos atos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 e a Representação Fiscal para Fins Penais se reporta ao art.

168-A do Código Penal.

Requer, ainda, diligência para saneamento fiscal dos erros apontados, prazo para juntada de provas e que as intimações sejam dirigidas aos advogados que assinam a impugnação, sob pena de nulidade.

O feito foi convertido em diligência (fls. 733/4), havendo o fisco voltado a se pronunciar às fls. 821/832, nos seguintes termos:

I – revisou os equívocos no anexo único, apontados pela defesa, propondo a retificação do lançamento, com dedução dos seguintes valores de contribuições sociais (fl.827):

(...)

II – reporta, ainda, que responsabilizou a sócia administradora Adonira de Paula Machado Cunha pelo não repasse das retenções de contribuições sociais em questão, dado seu poder de decisão na matéria, afirmando, também, que, além do fundamento legal do art. 135, III, do CTN, entende aplicável o art. 124, I, da mesma lei, nos seguintes termos:

(...)

III – quanto à qualificadora da multa aplicada, assinala como motivação a ação reiterada da empresa em reter as contribuições em tela dos prestadores, sem as repassar à Seguridade Social e nem as declarar em GFIP.

Cientificados do resultado da diligência, em 26/9/2019 (o contribuinte, cf, fl. 836) e em 1/10/2019 (a responsável solidária, cf. fl. 837), a empresa aditou, em nome próprio e da responsável solidária, às fls. 841/3, sua impugnação, em 25/10/2019 (fl. 840), reiterando os pedidos iniciais e acrescentando:

I – sejam homologados os valores corrigidos pelo fisco;

II – a imputação de responsabilidade solidária, com base em dois artigos do CTN, exige alteração mediante lançamento complementar, com fulcro no art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72;

III – necessidade de diligência quanto à multa qualificada, para pormenorização da prática do dolo.

Sobreveio o acórdão nº 11-66.094, proferido pela 7ª Turma da DRJ/REC, que entendeu pela procedência parcial da impugnação (fls. 845-853), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2014 a 31/12/2017

RETENÇÃO. NÃO RECOLHIMENTO. EXIGIBILIDADE.

Deixar o tomador dos serviços, prestados mediante cessão de mão de obra, de recolher as contribuições sociais retidas, autoriza ao fisco exigí-las mediante lançamento de ofício, com os acréscimos legais respectivos.

MULTA. QUALIFICADORA. APLICABILIDADE.

É de se aplicar multa qualificada, quando verificada a ocorrência de sonegação fiscal, traduzida pela omissão em GFIP de informações de interesse da Seguridade Social.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2014 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. REVISÃO. VALIDADE

A correção de vícios sanáveis, no curso do processo, não torna nulo o lançamento. Ao contrário, dá-lhe liquidez e certeza, prevenindo o enriquecimento indevido da Administração Pública.

PROVAS. PRAZO ADICIONAL. INDEFERIMENTO.

É de se indeferir prazo adicional para juntada de provas pelo sujeito passivo, quando ausente a comprovação da ocorrência de quaisquer das exceções fixadas em lei de regência da matéria que o autorizem.

INTIMAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE.

A intimação dos atos processuais administrativos é regida por lei própria, que estabelece seja a mesma direcionada ao sujeito passivo, em seu domicílio tributário eleito, consoante cadastro junto à RFB.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2014 a 31/12/2017

ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE. APLICAÇÃO

É de se enquadrar como responsável tributário pelo crédito constituído o sócio administrador que comete infração à lei, no exercício de seu dever de gestão da empresa sob seus cuidados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificadas em 03/02/2020 (fl. 858), as partes Recorrente e solidária interuseram Recurso Voluntário em peça única em 03/03/2020, em que alegam:

- A título de preliminar, alega que:
 - Houve nulidade por não ter sido oportunizada a defesa adequada no curso do procedimento de fiscalização;
 - Houve nulidade pela não apresentação das notas fiscais que deram ensejo à acusação, além de terem sido incluídas notas fiscais já canceladas, questão que causou prejuízo à defesa;
- No mérito, alega que:
 - A responsabilidade solidária não poderia ser atribuída à Adonira por não ter sido demonstrado o interesse comum e pelo fato de a conduta imputada para enquadramento no artigo 135, inciso III, do CTN, seria o mero inadimplemento do tributo, sem demonstrar ato do sócio que autorize a atribuição da responsabilidade.
 - As incorreções do auto de infração pela falta de documentos essenciais, notadamente notas fiscais e sua validade, dado que deveria ser diligenciado junto à prefeitura para avaliar se os documentos não tinham sido cancelados;
 - A multa de ofício não pode ser qualificada pois não houve comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação,

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

A lide versa sobre a regularidade na lavratura de auto de infração para exigir da Recorrente contribuições previdenciárias retidas, não declaradas e tampouco recolhidas com relação à serviços prestados por terceiros no período de 06/2014 a 12/2017.

A Recorrente alega que teria havido preterição por direito de defesa, dado que não teria sido claro o auto de infração e que documentos essenciais não teriam sido juntados aos autos, notadamente as notas fiscais que embasam o lançamento. No mérito, defende que houve equívoco na aferição da base de cálculo, que a multa de ofício não poderia ser qualificada e que não foi correta a imputação da responsabilidade solidária.

É o que passo a enfrentar.

Nulidades

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A defesa alega que teria havido nulidade eis que não teria sido oportunizado de forma plena o seu exercício de direito de defesa em sede de fiscalização.

A este respeito, destaca-se que é com a apresentação de impugnação que se inicia a fase litigiosa do procedimento, que se sujeita à ampla defesa e contraditório, como reza o artigo 14, do Decreto 70.235, de 1972, momento em que se apresentam as provas documentais necessárias para comprovação de seu direito, nos termos do artigo 16, inciso III, § 4º, do mesmo diploma legal, abaixo transcritos:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

Veja-se, portanto, que não há qualquer irregularidade no tocante à ausência de prorrogação de prazo para apresentação de documentos, questão que não gera qualquer mácula no processo administrativo fiscal, dado que só se inicia a fase litigiosa quando da lavratura do auto de infração, em que se assegura ampla defesa e contraditório.

Ademais, como bem destacou a DRJ, o auto de infração foi claro ao estipular conduta infratora à Recorrente, tendo especificado os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada, o que não causou qualquer embaraço para a sua defesa. Foi disponibilizada a relação de notas fiscais envolvidas, lastreado nas informações prestadas pela Prefeitura Municipal de Franca (fl. 23), o que possibilitou à Recorrente ter ciência exatamente de qual operação se tratava.

Inclusive, isso pode ser confirmado pela constatação de que a Recorrente logrou êxito em demonstrar que parte dos valores exigidos não estavam em conformidade, o que levou à retificação de ofício do lançamento.

É válido neste particular transcrever trecho do acórdão recorrido, a cujas razões adiro:

Os impugnantes acusam, inicialmente, cerceamento por não oportunização de defesa durante o procedimento fiscal.

Ocorre que a fase de investigação, que precedeu à constituição da presente exação, por seu caráter preparatório, não é o momento para a formação de contencioso administrativo, inexistindo previsão legal para que o fisco oportunize, durante a inspeção na empresa, prazos de defesa aos sujeitos passivos.

O momento processual para fazê-lo é o que se segue à ciência do lançamento do crédito tributário, e este foi devidamente observado pela Administração Fazendária, conforme atestam as fls. 646 e 648 dos autos e, após diligência, fls. 836/7, ocasiões em que se oportunizaram aos interessados em questão prazos para o contraditório e a ampla defesa, que, in casu, foram plenamente exercidos pelos sujeitos passivos, consoante impugnação e aditivo, que ora se apreciam.

Resulta, em conseqüência, sem amparo a insatisfação da defesa no ponto.

Quanto ao argumento de que inexistem fundamentos legais da infração e da penalidade aplicada, também, não encontra guarida, dado que os mesmos foram especificados, tanto às fls. 6 e 11/12, quanto no relatório fiscal de fls. 20/26, de sorte a não fazer prosperar a impugnação na matéria.

No referente aos erros, apontados pela defesa, no anexo único, que integra o lançamento, o fisco os revisou, propondo correção, consoante tabela de fl. 827, contra a qual não se insurgiram os sujeitos passivos. Ao contrário, estes requereram sua homologação, que ora se acata, por meio da presente decisão.

De frisar-se que a retificação em comento não enseja a nulidade do crédito, como quer o impugnante. Ao contrário, faz-se com base no art. 55 da Lei 9.784/991, que autoriza a convalidação de atos sanáveis, caso dos autos, conferindo, em favor dos sujeitos passivos, a liquidez e a certeza, necessárias à sua exigência.

Restando superadas, assim, as preliminares de nulidade assinaladas pelos impugnantes, passemos à análise das demais questões suscitadas na peça de defesa.

De frisar-se que a retificação em comento não enseja a nulidade do crédito, como quer o impugnante. Ao contrário, faz-se com base no art. 55 da Lei 9.784/991, que autoriza a convalidação de atos sanáveis, caso dos autos, conferindo, em favor dos sujeitos passivos, a liquidez e a certeza, necessárias à sua exigência.

Restando superadas, assim, as preliminares de nulidade assinaladas pelos impugnantes, passemos à análise das demais questões suscitadas na peça de defesa. (fls. 849-850)

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e enfrenta o mérito.

Mérito

Da incorreção da base de cálculo

A Recorrente alega que teria havido equívoco no lançamento pela inclusão de notas canceladas, o que justificou o pedido de exclusão destas do lançamento.

Neste particular, embora traga argumentos de preliminar acerca da necessidade de apresentação das notas fiscais e não relação destas no processo – ponto que foi superado no tópico anterior –, a Recorrente apenas especifica que a nota fiscal de nº 176, emitida por Betontest Comércio, Consultoria e Engenharia LTDA, é clara ao afirmar que não houve nenhuma retenção de INSS, mas sim de IR (fl. 265), o que levou à uma classificação equivocada por parte da fiscalização ao incluir esta nota no anexo único do auto de infração (fl. 26).

Importa frisar que este ponto já foi tratado pela DRJ eis que foi objeto da retificação realizada de ofício, que levou à exclusão de diversos valores da base de cálculo do lançamento, inclusive este relativo à nota fiscal nº 176, nos termos abaixo da informação fiscal:

Conclui-se também que o valor da retenção destacada na referida Nota Fiscal no valor de R\$ 11,70, constante do Anexo Único não se refere à retenção prevista no Art. 31 da Lei 8.212/91, devendo portanto ser excluído do auto de infração em questão, conforme tabela de alteração abaixo: (fl. 822)

A reiteração do argumento de que houve incorreção de base de cálculo sem a demonstração efetiva de qual seria o vício obsta o pleito de reforma do acórdão recorrido.

Dessa forma, entendo por rejeitar este argumento recursal.

Da multa qualificada

A Recorrente alega neste particular que não teria sido imputada conduta específica, somente o mero não recolhimento das contribuições retidas.

Destaca-se que o relatório fiscal é sucinto na atribuição da conduta relativo à qualificadora em questão no capítulo relativo da penalidade, embora apresente elementos que entendo relevantes para a correta compreensão da situação em questão.

Diferentemente do que ocorre em outras situações de mera omissão, em que há apenas uma conduta omissiva por parte do contribuinte que deixa de prestar esclarecimentos a tempo e modo, no caso de retenção sem o efetivo recolhimento há uma conduta ativa por parte do responsável atribuído pelo recolhimento, de modo que essa conduta reiterada evidencia um *modus operandi* do contribuinte, de sistematicamente fraudar o fisco e seus tomadores de serviço, que podem ter problemas no tocante ao ressarcimento dos valores declaradamente retidos.

Neste particular, é válida a menção ao acórdão nº 2401-012.182, em que se entendeu por maioria que a conduta de apropriação indébita e sonegação são vinculadas nas hipóteses em que o contribuinte procede à retenção, mas não declara os valores, nos termos da ementa abaixo e trecho do acórdão:

Contribuições Sociais Previdenciárias

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

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PELA APROPRIAÇÃO 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.

(...)

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.

(Acórdão nº 2401-012.182, processo nº 10580.728542/2015-13, Relator Guilherme Paes de Barros Geraldi, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 27/05/2025, publicado em 11/06/2025).

Com base neste racional, entendo que no caso de retenção de contribuições previdenciárias sem que sejam declarados os valores em GFIP há materialidade suficiente para que seja qualificada a multa de ofício, o que não merece reparos.

Não obstante, cumpre destacar que o artigo 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430, de 1996, previa que a multa do lançamento de ofício será majorada no caso de ser configurada conduta prevista nos artigos 71, 72 ou 73, todos da Lei nº 4.502, de 1964, de modo que seu patamar alcançaria 150%, nos termos abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

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.

Ocorre que a legislação tributária foi alterada em 2023, com a edição da Lei nº 14.689, limitou o patamar das multas relativas ao lançamento de ofício, quando restar configurada conduta dolosa individualizada e comprovada, nos termos dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, a 100% do crédito tributário objeto do lançamento de ofício.

Este entendimento foi encampado após a definição do Tema de Repercussão Geral nº 863 pelo STF, que contém a seguinte redação:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Os referidos parágrafos 1º-A e 1º-C seguem abaixo:

§ 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 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 nº 14.689, de 2023)

O referido tema e dispositivos são aplicáveis ao caso concreto eis que o CTN prevê a retroatividade benigna no tocante à legislação sobre infrações, conforme se verifica no artigo 106, inciso II, alínea c, razão pela qual é possível reduzir o patamar da penalidade aplicada a 100%.

Importa apenas ressaltar que, embora o período relativo ao não recolhimento perdure no tempo, a legislação exige uma nova imputação de ação ou omissão tipificada nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, no prazo de 2 anos a contar do ato de lançamento, não sendo cabível a majoração da penalidade qualificada pelos elementos contidos no relatório fiscal.

Essas considerações levam ao parcial provimento deste capítulo recursal para que a multa qualificada seja reduzida ao patamar de 100%.

Da responsabilidade da administradora com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN

A Recorrente alega que não teria sido imputada conduta específica à administradora a ensejar a atribuição da responsabilidade solidária.

Importa destacar que, pelo mesmo racional contido no artigo anterior, a conduta imputada à Recorrente é de sonegação fiscal em decorrência de ter retido o tributo devido, mas não declarado e recolhido as contribuições previdenciárias devidas.

Não por outro motivo, é válido destacar trecho do acórdão nº 2401-012.182, que ao enfrentar a mesma matéria, entendeu pela manutenção da responsabilidade dos administradores, nos termos abaixo:

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.

(...)

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.

(...)

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.**

(Acórdão nº 2401-012.182, processo nº 10580.728542/2015-13, Relator Guilherme Paes de Barros Geraldi, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 27/05/2025, publicado em 11/06/2025).

Feitos estes esclarecimentos, entendo por manter a responsabilidade solidária atribuída à administradora no caso em questão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir o patamar da penalidade qualificada a 100% do crédito tributário devido.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura