



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16020.720015/2015-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.255 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	CONSELHEIRO
<b>INTERESSADO</b>	SOROIMPRESS COMERCIO DE PRODUTOSGRAFICOS LTDA E FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a ocorrência de sonegação.

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, passando a multa qualificada para o patamar de 100%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos com efeitos infringentes para apreciar as matérias recursais suscitadas e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, devendo ser aplicado o princípio da retroatividade benigna reduzindo a multa qualificada aplicada de 150% para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

### **Auto de Infração IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e CSLL**

A DRF de Sorocaba- SP lavrou em face dos Autuados os Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (e-fls. 1081/1093), Contribuição para o Programa de Integração Social (e-fls. 1113/1119), COFINS (e-fls. 1106/1112) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (e-fls. 1094/1105) no dia 09/junho/2014, em virtude da emissão de notas fiscais não declaradas e omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada referente ao ano calendário de 2010, aplicando-se multas agravada e qualificada.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

A Contribuinte devidamente intimada, não apresentou impugnação. Cientificados, os Sujeitos Passivos Solidários José Roberto Castanheira Camargo, Flávio Oliveira Pinhal e Comercial Etiquetas Ltda apresentaram impugnação. Estão registradas no Acórdão da 3ª Turma DRJ/RPO nº 14-41.124, de 02.06.2016, (e-fls. 1321-1332):

“Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte as impugnações apresentadas, para reduzir a multa lançada para 150% e manter a imputação de sujeição passiva solidária contra as pessoas físicas Flavio Oliveira Pinhal e José Roberto Castanheira Camargo, bem como contra a empresa Comercial Etiquetas Ltda”.

### **Recurso Voluntário**

Inconformados com o teor do acórdão recorrido, os Sujeitos Passivos Solidários José Roberto Castanheira Camargo e Flávio Oliveira Pinhal interpuseram em conjunto Recurso Voluntário, cujo teor segue abaixo em síntese (e-fls. 1418/1437):

“(…)

## II— DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Da Ilegitimidade Passiva Tributária Solidária

O caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional prescreve, in verbis:

(…)

Assim, a regra gizada no mencionado artigo, limita taxativamente o alcance para a imputação da responsabilização dos sócios perante as obrigações tributárias das pessoas jurídicas, determinando prova de excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido, é importante destacar que a responsabilidade solidária na redação clara do artigo 265 do Código Civil, não se presume, resulta da lei ou vontade das partes, cabendo trazer a baila desse entendimento à decisão contida na Revista dos Tribunais nº 155:706, 109:465, que assim diz:

(…)

Dessa forma, a simples presunção de que o inadimplemento da obrigação tributária é motivo plausível a justificar a inclusão do sócio no pólo passivo da execução, afronta os limites da própria redação do artigo 135 do CTN, haja vista, que o referido dispositivo não encerra a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, posto que apenas cuida da responsabilidade pessoal daqueles que representam a pessoa jurídica quando agem com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos, e que na maioria dos casos, o Fisco não traz elementos sólidos a comprovar tal ilícito, submetendo terceira a serem incluídos no pólo passivo das obrigações tributárias.

Destaca-se que em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas obrigações contraídas pelas dívidas sociais. Os representantes legais, como diretores ou gerentes não respondem pessoalmente por dívidas contraídas em nome da sociedade, porém, respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente em virtude de excesso de mandato e pelos atos praticados com violação ao estatuto ou contrato, desde que comprovado o dolo ou a fraude.

A obrigação do recolhimento do tributo devido pela empresa é da pessoa jurídica, e não do diretor ou sócio gerente, uma vez que com ele não se confunde. Bem se vê que nas sociedades anônimas a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas, limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas,

conforme inciso I e II do art. 158 da Lei nº 6.404/76. O mesmo ocorre nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Os sócios, diretores, gerentes ou representantes da sociedade, somente são responsáveis por substituição, ou seja, pelos créditos decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes.

Ressalta-se que a prova incumbe ao Fisco, e uma vez que este não tenha trazido aos autos quaisquer indícios de prática de atos previstos no aludido art. 135 do CTN, não estará configurada a obrigação tributária do sócio-gerente, implicando em sua ilegitimidade para figurar como sujeito passivo tributário. As hipóteses de responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica.

Tanto é assim este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

(...)

Por outro lado, aliado com a alegação do inadimplemento da obrigação tributária, o sujeito ativo, quando não localiza o executado (Pessoa Jurídica), parte para a presunção da suposta dissolução irregular da sociedade. Essa simples alegação, não possui amparo no ordenamento jurídico, posto que a matéria que regula dissolução de sociedade é eminentemente de direito privado e o seu conceito não pode ser esgarçado pelo Fisco, por suposições, ou presunções, veja-se a redação do art. 1.033 do Código Civil e seus incisos:

(...)

Como se observa no rol do artigo acima mencionado, a denominada dissolução irregular de sociedade não está inserida no ordenamento, o que caracteriza a mera presunção para uma eventual responsabilização. Assim, dentre os requisitos para consubstanciar a responsabilidade tributária, do sócio-gerente, inclusive na eventual argumentação de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa, vedado ao intérprete da lei em esgarçar o seu conceito ou alcance a ensejar a imposição da "responsabilidade" em detrimento de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A questão merece raciocínio lógico e uma aplicação interdisciplinar entre o Direito Privado e o Direito Tributário, para tanto, traz-se à colação o entendimento do eminente Ruy Barbosa Nogueira que ensina: "...quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculada dentro deste."

Importa destacar que o art. 110 do CTN arremata: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." O Superior Tribunal de Justiça, em especial a Primeira e a Segunda Turma, vem apreciando a matéria e decidindo reiteradamente pela impossibilidade de imputação de responsabilidade ao sócio-gerente de sociedade, caso não se tenha demonstrado que a pessoa física tenha agido com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional. Assim demonstra os precedentes das seguintes decisões: AGRESP ng 638.326, Ministro Francisco Falcão, REsp ng 641.407-RS Ministro Franciulli Netto, AgrRg no Ag 684.639-MS Ministro José Delgado, REsp nº 700.711 e EDcl nº Ag ng 666.250, Ministro João Otávio de Noronha.

Conclui-se, portanto que:

(...)

i) a responsabilidade dos sócios, em relação às dívidas fiscais da pessoa jurídica contraída por esta, somente se afirma se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, agiu com abuso de poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatutos, O QUE NO PRESENTE CASO NÃO OCORREU;

ii) a responsabilidade societária, não se caracteriza pelo mero descumprimento da obrigação principal — na exata dicção do que dispõe o § 19- do art. 113 do CTN -, se não for comprovado o dolo ou fraude. A simples mora da sociedade devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas as respectivas sanções, não se traduz em ato violador da norma a ensejar a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do CTN:

iii) A prova da materialidade do suposto "ilícito" incumbe somente ao sujeito ativo, O QUE NO PRESENTE CASO NÃO CONSTA PROVAS PARA TAIS ALEGAÇÕES; e

iv) o conceito de dissolução de sociedade é matéria de direito privado não podendo tolerar interpretação alheia a que o próprio art. 1.033 do Código Civil prescreve.

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DE RESPOSANBILIDADE SOLIDÁRIA DO ART. 124, CTN:

De mais a mais, observa-se que os sujeito passivo tributário solidário foi autuado devido ao SUPOSTO envolvimento e interesses com a empresa fiscalizada Soroimpress (artigo 124, 1 do CTN), entretanto, conforme se verifica nos documentos acostados nos processos administrativos, o Sr. Auditor Fiscal identificou diversas pessoas que foram beneficiárias de depósitos/ transferências da empresa fiscalizada Soroimpress.

Dessa forma, se foram localizados diversos beneficiários das movimentações bancárias da empresa fiscalizada Soroimpress, a que título e com que interesse tão somente o Recorrente foi autuado como sujeito passivo solidário?

O que não se admite, por manifesta absurdidade, é atribuir-se a pretensa obrigação solidária tributária ao Recorrente. Por que ele? Quem afirmou que o Recorrente agiu dolosamente?

Onde, nos autos, a prova, por mais esgarçada que seja no sentido de atribuir-lhe a conduta dolosa pelo Recorrente?

Afinal das contas, o fato do Recorrente ser administrador de empresas terceiras que tiveram relações comerciais com empresa fiscalizada Soroimpress não significa que os mesmo possuíam o interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal. Responsabilizá-lo seria violentar o princípio do "nu/la poena sine culpa"!

Assim, se não pode haver pena sem culpa, se o agente, ora Recorrente, não pode responder sem que tenha obrado com dolo ou culpa; se na hipótese em testilha, não existe nenhuma prova no sentido de ter sido o Recorrente o responsável pelo fato gerador da obrigação tributária, sua autuação e até possível condenação na esfera penal, afrontaria o princípio secular do "inulla poena sine culpa".

Dessa forma, NÃO HÁ OUTRA MEDIDA SENÃO DECLARAR O RECORRENTE COMO PARTE ILEGÍTIMA PARA FIGURAR COMO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO SOLIDÁRIO, pois se assim o fosse considerado, em que pese às diligências dos Srs. Auditores Fiscais, os mesmos deveriam ter incluído todas as pessoas identificadas no procedimento fiscal, e não tão somente o Recorrente por mera discricionariedade.

Direito Constitucional de se Manter em Silêncio x Ônus da Prova

Conforme se verifica na parte final do Relatório Fiscal, entende os Auditores Fiscais que os sujeitos passivos tributários solidários, por não prestarem esclarecimentos, quando solicitados a fazer, incorreram no agravamento de ofício das multas aplicadas, conforme previsto no inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, in verbis:

(...)

Entretanto, imperioso ressaltar que o artigo 5º, LXIII da Constituição Federal, garante aos acusados o direito ao silêncio.

Inclusive o STF, no recurso HC nº 68.929/SP, julgou o seguinte: (...) o privilégio contra autoincriminação traduz direito público subjetivo assegurado a qualquer pessoa, que na condição de testemunha, de indiciado ou de réu, deva prestar depoimento, perante órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário".

Nesse sentido, o mesmo ocorre nos questionários elaborados pela fiscalização, como nº presente caso, no qual os sujeitos passivos tributários solidários não

eram obrigados a declarar algo que podiam comprometê-los na fase inicial do procedimento fiscal.

De mais a mais, ultimamente, tem se verificado inúmeros pedidos de esclarecimentos que são verdadeiras tentativas de fazer o contribuinte produzir provas que certamente seriam usadas contra ele mesmo, em clara tentativa de autoincriminação, com aplicação inclusive de penalidade em caso de não atendimento a tais exigências, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso. Portanto, a conduta dos sujeitos passivos jamais foi no intuito de atrasar ou atrapalhar o procedimento fiscalizatório, pelo contrário, as suas condutas são um direito previsto constitucionalmente, portanto, constitui-se, apenas, em um meio de proteger-se contra o arbítrio.

Neste ponto não é demais afirmar que uma vez que o descumprimento de uma obrigação tributária traz consigo a possibilidade de desencadear consequências também na esfera penal, onde a liberdade é o bem tutelado, é indispensável que seja garantido na relação jurídico-tributária todos os direitos e garantias fundamentais assegurados aos acusados no âmbito criminal, e dentre eles está o direito ao silêncio.

Além da Constituição Federal, também o Código de Processo Penal em seu artigo 186 e o Código de Processo Civil em seu artigo 347 afirmam ser o silêncio um direito da parte, e que tal atitude não pode ser interpretada de forma prejudicial à mesma.

Assim, conclui-se que não pode a autoridade administrativa aplicar qualquer sanção ao acusado por não ter o mesmo prestado as informações que lhe foram requeridas e que tinham por finalidade incriminá-lo, uma vez que tal ato decorre de um direito do contribuinte de não ser obrigado a produzir provas contra ele mesmo.

E em última análise pode-se afirmar que os pedidos de esclarecimento que extrapolam a legalidade, exigindo informações e documentos que não aqueles exigidos por lei, são claras tentativas de se inverter o ônus da prova, ou seja, exige-se que o contribuinte apresente documentos e informações que lhe incriminam e que certamente fundamentarão a autuação.

Neste ponto é válido trazer à baila o fato de a Constituição Federal, no §19- de seu artigo 145 estabelecer que é facultado à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade do contribuinte desde que respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, e aqui certamente se inclui o direito ao silêncio.

Salienta-se, ainda, que a prova obtida por meio de qualquer procedimento fiscal ao arrepio da lei, sem respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, devem ser consideradas provas ilícitas, não podendo produzir qualquer efeito tanto na esfera administrativo tributária quanto, eventualmente, na esfera penal.

Verifica-se, portanto, que o exercício do direito ao silêncio na esfera tributária não é passível de penalidade, não podendo prevalecer autuações decorrentes do não fornecimento de documentos e informações que extrapolam o permitido pela legislação vigente, devendo sempre ser respeitadas as garantias fundamentais do cidadão.

E esta inversão do ônus da prova no processo administrativo fiscal é ilegítima e repudiada pela mais autorizada doutrina pátria, uma vez que no processo administrativo fiscal cabe ao fisco, enquanto autor da demanda, a apuração e exigência do crédito tributário, cabendo a ele, portanto, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.

Equivocam-se, dessa forma, aqueles que defendem a ideia de que cabe ao contribuinte provar que não cometeu o ilícito que lhe é impingido, derivando tal assertiva de uma "ideologia autoritária", que não pode ter espaço em um Estado Democrático de Direito.

Outrossim, em que pese o dever de a Administração Pública provar os fatos alegados, parcela da doutrina e da jurisprudência pátrias posicionam-se no sentido de que uma vez inserida norma tributária individual e concreta, ainda que com violação aos critérios da norma de competência, a mesma presume-se válida cabendo ao contribuinte o ônus de provar o contrário. Nos termos da doutrina e das decisões judiciais pátrias, a norma individual e concreta, lá chamada simplesmente de lançamento, goza de presunção de legitimidade, somente elida por prova inequívoca por parte do contribuinte.<sup>1</sup> Tal entendimento, no entanto, de acordo com o marco teórico eleito, não se coaduna com o princípio da estrita legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal). Isto porque a validade é a relação de pertinencialidade da norma a um determinado sistema, de tal sorte que ao dizer que uma norma 'N' é válida, estar-se a expressar que ela pertence a um sistema 'S'.

Uma norma é válida na medida em que foi produzida segundo as regras traçadas pela norma superior.<sup>2</sup> A presunção de validade é, pois, traço característico de todas as normas jurídicas. Trata-se de pressuposto gnosiológico do direito positivo para que a norma adquira o status de jurídica. Destarte, afigura-se sem sentido, tendo por fundamento a presunção de validade, inverter-se o ônus da prova em Direito Tributário. O relevante para fins de distribuição do ônus da prova são as regras probatórias previstas no sistema de direito positivo, cuja expressão máxima é o princípio da tipicidade tributária, e não simplesmente a presunção de validade. Este é o entendimento de Florence Haret para quem "a legitimidade presumida do ato administrativo não exige o Fisco de comprovar a ocorrência do fato jurídico na forma da lei" <sup>3</sup>. Para Paulo de Barros Carvalho, com a evolução da doutrina, "não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos".<sup>4</sup> Em virtude deste "dever de provar", a presunção de validade da norma tributária individual e concreta persiste tão-somente até a mesma ser questionada, momento a partir do qual é devolvido

para a Administração Pública o dever de provar a veracidade do fato que originou a obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho leciona que "vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigências O questionamento acerca da validade da norma tributária individual e concreta opera um "efeito ricochete" no ônus da prova, que retorna, assim, para a Administração Pública.

Dessa forma, TOTALMENTE IMPROCEDENTE a alegação que os sujeitos passivos tributários solidários, devem ter a sua multa agravada de ofício, conforme previsto no inciso 1 do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual não prestaram esclarecimentos, quando assim os foi solicitado, devendo, assim, ser aplicada tão somente a multa prevista nº artigo 44, I do mesmo diploma.

Da Ausência de Dolo e Má-Fé na conduta dos Sujeitos Passivos

Segundo afirmado pelos Auditores Fiscais, na parte final do Relatório Fiscal:

(...)

Nessa seara, imperioso analisarmos toda a conduta da empresa fiscalizada Soroimpress, desde a sua constituição aos dias atuais.

Conforme se observa da análise dos fatos, bem como dos documentos, ora acostados, a empresa fiscalizada Soroimpress, bem como os sujeitos passivos tributários solidários, JAMAIS TIVERAM A INTENÇÃO, OU SEJA, O DOLO A FIM DE IMPEDIR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL, BEM COMO MODIFICAR SUAS CARACTERÍSTICAS.

Tanto é assim, que a empresa Soroimpress, ao longo de todo o período que prestou serviço aos candidatos, comitês parlamentares/diretorias, sempre emitiu Notas Fiscais dos seus serviços, ou seja, nunca se eximiu de demonstrar a sua movimentação financeira.

O que não pode ser levado em consideração, como bem explanado acima, é o fato dos sujeitos passivos tributários terem se mantido em silêncio (Direito Constitucional — artigo 5, LXIII, CF/88), como uma atitude dolosa, recheada de má-fé.

Nesse sentido, sabemos que dolo é todo ato com que, conscientemente, alguém induz, mantém ou confirma o outro em erro, ou seja, é a vontade dirigida à obtenção de um resultado criminoso ou o risco de produzi-lo, portanto, devemos analisar quais são os elementos do dolo, sendo eles:

a finalidade com que o indivíduo executa um determinado ato;

a determinação, para apurar se o ato foi gerado pelo praticante ou se foi uma mera resposta a uma prática criminosa anterior que obrigou o primeiro a agir em legítima defesa;

conformidade do praticante de acordo com a acusação e respetiva sentença, de acordo com as provas descobertas.

Diante dessa análise, verificamos que a conduta dos sujeitos passivos tributários não preenchem com todos os elementos do dolo, ou seja, observa-se que os sujeitos passivos não tiveram a finalidade nem a determinação a fim de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, PELO CONTRÁRIO, A EMPRESA FISCALIZADA SOROIMPRESS PRESTOU TODAS AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS AO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL, CONFORME SE VERIFICA NOS DOCUMENTOS ACOSTADOS.

Ora limo. Delegado, se fosse a intenção dos sujeitos passivos tributários em omitir informações ou impedir a ocorrência do fato gerador de obrigação principal, eles jamais prestariam contas pertinentes perante o Tribunal Superior Eleitoral, mas conforme se verifica em suas condutas, a empresa fiscalizada, atendendo o prazo fornecido, PRESTOU TODAS AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS NO ÂMBITO ELEITORAL, PORTANTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DOLO OU MÁ-FÉ NA CONDUTA DA EMPRESA FISCALIZADA SOROIMPRESS.

Portanto, não pairam dúvidas que a condutas dos sujeitos passivos, só pelo simples fato de se manterem inertes do momento que foram solicitados esclarecimentos, sendo certo que se trata de um direito constitucional de se manter em silêncio (art 50, LXIII CF/88), NÃO ESTÃO RECHEADAS DE MÁ-FÉ, vez que sempre agiram na estrita e mais lúdima BOA-FÉ.

Assim, certamente, os princípios da presunção de inocência e da boa fé devem ser levados em consideração!

Ademais, como já demonstrado ao transcorrer desta impugnação, não há que se falar em processo de Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que o STF já se manifestou na Súmula Vinculante nº 24, in verbis:

(...)

Isto significa que somente após o término do presente Procedimento Administrativo Fiscal é que será concedido ao Estado a possibilidade de exercer o seu poder punitivo, se é que for o caso.

Portanto, TOTALMENTE DESCABIDO o processo de Representação Fiscal para Fins Penais, Processo Administrativo nº 10855.722.214/2014-47, instaurado pelo Sr. Auditor Fiscal e, face dos sujeitos tributários, devendo o mesmo ser extinto.

Da Inaplicabilidade da Multa de 150%

Neste diapasão, tendo em vista que os Auditores Fiscais entenderam por bem enquadrar as condutas dos sujeitos passivos tributários como dolosas, recheadas de má-fé, que restou provado que os mesmo se equivocaram, nos termos do artigo 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 a multa aplicada aos sujeitos passivos foi majorada ao dobro, ou seja, de 75% (setenta e cinco por cento) foi aplicada a

multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), em face do referido crédito tributário.

Entretanto, resta evidente o referido abuso por parte do fisco ao majorar a multa nos termos do artigo 44, 1 e §1º da Lei nº 9.430/96, vez que NÃO HÁ PROVAS SUFICIENTES que as condutas dos sujeitos passivos se enquadram nas condutas tipificadas dos artigos 71 à 73 da Lei 4.502/64, bem como nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.

E é nesse sentido que os Exmo. Nobres Julgadores do Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda vêm decidindo que verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e justificada, como ocorreu no presente caso, presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis. Afastou-se, entretanto, a aplicação da multa agravada em razão de não estar presente o evidente intuito de fraude previsto no parágrafo segundo do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausente conduta material bastante para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada.' No caso de lançamento tributário fulcrado em depósitos bancários, como ocorreu no presente caso, apesar da presunção legal que confere ao Fisco o poder de lançar o imposto de renda, o 12. Conselho decidiu que para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, motivos pelo qual não foram provados nas condutas dos Sujeitos Passivos Tributários.

Ademais, no caso de pessoas jurídicas, já decidiu o órgão que o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Sendo, nessa esteira, inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária, a qual se trata de simples presunção de omissão de receitas, não caracterizando evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, pois não basta ao fisco entender presentes "fortes evidências de intuito de fraude".

Nesse sentido colamos as seguintes ementas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

(...)

Dessa forma, diante o exposto, INAPLICAVÉL a qualificação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44 §1º da Lei nº 9.430/96, pois punir os contribuintes com multas qualificadas lastreadas em juízo discricionário da fiscalização, é um VERDADEIRO ATENTADO À ORDEM JURÍDICA, AOS

PRINCÍPIOS DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE, DA PROIBIÇÃO DE EXCESSO, DA BOA-FÉ, DA PRESUNÇÃO DA INOCÊNCIA E, ACIMA DE TUDO, DA JUSTIÇA!

Por fim, não se pode admitir que a administração tributária, com sua sede voraz de arrecadar, atribua aos contribuintes, já sobrecarregados com uma carga tributária que beira as raias do confisco, a pecha de fraudadores, de sonegadores, enfim, de criminosos.

Do Simples Estado de Inadimplência

Por fim, diante a análise fática, não pairam dúvidas que os sujeitos passivos tributários não agiram com má-fé no intuito de omitir receitas ao Fisco, sendo certo que os seus atos são simples e exclusivamente de sujeitos passivos inadimplentes para com o Fisco.

Como já mencionado, e provado no transcorrer desta peça, por motivos alheios à sua vontade, tendo em vista que a contabilidade era realizada por escritório de contabilidade terceirizado, a empresa fiscalizada não apresentou a DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, dos exercícios 2011, 2012 e 2013, anos calendários de 2010, 2011 e 2012, respectivamente, e DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, dos anos calendários de 2010, 2011 e 2012.

Porém, esclarece-se, que as condutas dos sujeitos passivos sempre foram respaldadas no princípio da Boa-Fé, sendo que jamais tiveram a intenção de causar prejuízo ao Fisco, muito pelo contrário, em sede Eleitoral, a mesma prestou todas as declarações pertinente inclusive, possui a certidão de cumprimento de suas obrigações junto a justiça eleitoral.

Dessa forma, em não acatando a irresponsabilidade tributária do Recorrente, há de se observar que, uma vez afastado o dolo das condutas dos sujeitos passivos, este último deve ser considerado tão somente como inadimplente, devendo, assim, ser aplicado tão somente a multa prevista no artigo 44, 1 da Lei 9.430/96, ou seja, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

III — DOS PEDIDOS

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer os Recorrentes seja acolhido o presente recurso para o fim de reformar o decism, em especial para que a responsabilidade tributária que lhes fora atribuída seja afastada, o que não condiz com o ordenamento jurídico.

Termos em que, Pede Deferimento.

Sorocaba, 14 de setembro de 2016.

(...)"

### Decisão de Segunda Instância

Está registrado no Acórdão da 1ª TEx/1ª Seção nº 1001-003.815, de 03.04.2025, e-fls. 1469/1487:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar suscitada. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado que entendem que não se aplica a preliminar suscitada. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para julgar procedente em parte as impugnações apresentadas, para reduzir a multa lançada para O ÍNDICE DE 150% e manter a imputação de sujeição passiva solidária contra as pessoas físicas Flávio Oliveira Pinhal e José Roberto Castanheira Camargo, bem como contra a empresa Comercial Etiquetas Ltda. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado que davam provimento em parte ao recurso voluntário em extensão diversa para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF)”.

### **Embargos de Declaração**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs Embargos de Declaração em face do Acórdão da 1ª TEx/1ª Seção nº 1001-003.815, de 03.04.2025, e-fls. 1469/1487, para que “em homenagem ao princípio da ampla defesa e da motivação, vem a União requerer o esclarecimento dos apontados vícios, a fim de que o Acórdão ora embargado seja trazido aos autos com o escoreito entendimento a que de fato chegou este e. colegiado”.

### **Embargos**

Os Embargos Inominados foram opostos pela Presidente da Turma em face do voto do Acórdão da 1ª TEx/1ª Seção nº 1001-003.815, de 03.04.2025, e-fls. 1469-1487, nos termos do § 1º do art. 116 e art. 117 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, tendo em vista “que não restaram integralmente estabelecidos os nexos causais entre os fatos narrados, os direitos aplicáveis aos casos e as consequências jurídicas a que se chegam relativamente a todas as matérias litigiosas”.

### **Julgamento**

Após os autos foram distribuídos a minha relatoria e retornaram para análise dos embargos, com a posterior inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

### Tempestividade

Os embargos opostos atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Os embargos apresentados foram admitidos nos termos do § 1º do art. 116 e art. 117 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, por restar evidenciada a incompletude da fundamentação do voto condutor do Acórdão da 1ª TEx/1ª Seção nº 1001-003.815, de 03.04.2025, e-fls. 1469-1487, da qual decorre a inexatidão material. Assim, deles tomo conhecimento.

### Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame da imputação da multa qualificada em lançamento de IRPJ e reflexos, bem como a sujeição passiva solidária atribuída aos Srs. Flavio Oliveira Pinhal e José Roberto Castanheira Camargo.

### Da Sujeição Passiva Solidária

Insta esclarecer, que não foram imputadas sujeição passiva solidária aos Srs. José Roberto Castanheira Camargo e Flávio Oliveira Pinhal nos termos do art. 135, III, CTN.

Destaca-se que os Recorrentes foram autuados como Sujeitos Passivos Solidários pelo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme dispõe o artigo 124, I, do CTN.

Assim, torna-se oportuno a transcrição do referido artigo, senão vejamos:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Cabe destacar, que consta no Relatório Fiscal (e-fls. 1059/1080) que “o Sr. Flávio Oliveira Pinhal, CPF (...), movimentou duas contas correntes em nome da fiscalizada, a empresa Soroimpress Comércio de Produtos Gráficos Ltda, uma aberta no Banco do Brasil e outra, no Banco Bradesco. Emitiu e assinou vários cheques e saques avulsos desses bancos durante o ano-calendário de 2010. Apresentou no ato da abertura da conta corrente no Bradesco, cópia de um Contrato Social, onde seu nome configurou como sócio da empresa Soroimpress. Esse contrato social apresenta divergências com o registrado na junta comercial”.

Já quanto ao Sr. José Roberto Castanheira Camargo pontuou a fiscalização que “a fiscalizada enviou às empresas ligadas ao Sr. José Roberto Castanheira Camargo o montante de R\$ 2.552.390,95, durante o ano-calendário de 2010, mediante transações bancárias. Essas empresas foram intimadas a justificar/esclarecer a que título recebeu os créditos bancários, porém, não atendeu às intimações. Do montante acima, R\$ 1.429.028,95 foram enviados à empresa Comercial Etiquetas Ltda, CNPJ 58.788.183/0001-31, durante o ano-calendário de 2010. O Sr. José Roberto Castanheira Camargo era administrador não sócio dessa empresa à época das transações bancárias, assinando isoladamente, com amplos poderes. No endereço onde deveria estar localizada a empresa Soroimpress, ou seja, na avenida Fúlvio Cláudio Biazzi nº 100 (nº atual 174), consta a informação das empresas “Oficina Fiscal”, Castanheira Consultoria Jurídica e Empresarial” e “Marina Flat Service”. O proprietário do imóvel é o Sr. José Roberto Castanheira Camargo, conforme Certidão nº 014.229/14-87, emitida em 21/03/2014, pela Prefeitura Municipal de Sorocaba”.

Concluiu a autoridade fiscal que “o sujeito passivo SOROIMPRESS COMERCIO DE PRODUTOS GRAFICOS LTDA – EPP, CNPJ nº11.886.713/0001-10, as pessoas físicas FLÁVIO OLIVEIRA PINHAL, CPF (...), JOSÉ ROBERTO CASTANHEIRA CAMARGO, CPF nº (...) e a empresa COMERCIAL ETIQUETAS LTDA, CNPJ 58.788.183/0001-31, apresentam evidências consistentes de atuação conjunta, visando interesses econômicos comuns, dessa forma, deverão responder solidariamente pelo crédito tributário ora levantado, com base no inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (CTN – Código Tributário Nacional)”.

A autoridade julgadora de 1º. Instância após a análise das impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos solidários, ratificou na decisão recorrida o trabalho realizado pela fiscalização.

Pois bem.

Pode-se constatar que os fatos descritos no relatório fiscal, comprovam os interesses econômicos das pessoas físicas Srs. Flávio Oliveira Pinhal e José Roberto Castanheira Camargo nas situações que constituíram os fatos geradores da obrigação tributária da pessoa

jurídica atuada; desta feita, correta a sujeição passiva a eles imputada, responsabilizando-os pelo pagamento dos créditos tributários lançados e exigidos da pessoa jurídica atuada SorolImpress Comércio de Produtos Gráficos Ltda-EPP.

Ante o exposto, fica caracterizada a sujeição passiva solidária dos Srs. José Roberto Castanheira Camargo e Flávio Oliveira Pinhal referente ao cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação tributária, no período de 01/05/2010 a 01/11/2010 nos termos do artigo 124, I, do CTN.

### **Da Multa Qualificada**

Insta elucidar, que a penalidade aplicada, foi a multa de ofício disposta no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96 qualificada conforme preconizam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 diante dos ilícitos tributários de sonegação, fraude e conluio cometidos pelos atuados.

Deve se destacar que enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Desta feita, como foi comprovada a prática de sonegação, na medida em que “a interessada se utilizou de interpоста pessoa, Flávio Oliveira Pinhal, que apresentou contrato social falso para movimentar contas da empresa, e deixou, reiteradamente, de apresentar DIPJ e DCTF, nos anos-calendário de 2010 a 2012, apesar das vultosas quantias por ela movimentadas nessas contas-correntes, afastando-se a presunção de boa-fé, na tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, foi lançada a penalidade qualificada de 150%.

Isto posto, deve ser mantida a multa aplicada de 150%, diante dos ilícitos tributários cometidos pelos sujeitos passivos solidários Srs. José Roberto Castanheira Camargo e Flávio Oliveira Pinhal.

### **Da Multa Qualificada Aplicada- Retroatividade Benigna**

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100%:

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....”

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

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 nº 14.689, de 2023).”

Isto Posto, deve ser reduzida a multa qualificada aplicada, de 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, conforme dispõe a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo voto em conhecer e acolher os embargos com efeitos infringentes para apreciar as matérias recursais suscitadas e em dar provimento em parte ao recurso voluntário, devendo ser aplicado o princípio da retroatividade benigna reduzindo a multa qualificada aplicada de 150% para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator