



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10245.720800/2014-35  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.660 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de junho de 2016  
**Matéria** IRPJ.CSLL.PIS.COFINS  
**Recorrentes** I Q REFEICOES LTDA  
Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013

Ementa:

**MULTA QUALIFICADA**

São as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Os valores omitidos são de elevada monta e se perpetuam por dois anos, o que permite concluir que a conduta omissiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

**OMISSÃO DE RECEITA. NOTA FISCAL DE VENDA DE MERCADORIA. VENDAS CANCELADAS**

Omissão de receitas em razão de diferenças apurada com base em notas fiscais eletrônicas (NFe) de venda de mercadorias emitidas pela contribuinte em confronto com as declarações DIPJ e Dacon. Impossibilidade de considerar como omissão de receitas valores relativos à notas fiscais de vendas canceladas, quando comprovada que a venda não se efetivou.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, no que diz respeito ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER em parte do recurso, em relação à multa regulamentar; e, na parte conhecida, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO para excluir os valores referentes a vendas canceladas da base de cálculo dos créditos constituídos, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO para manter a qualificação da multa no patamar de 150%. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvallho (Relatora) e Luciana Yoshihara Zanin; III) Por

maioria de votos, NÃO CONHECER da matéria levantada não recorrida e levantada de ofício pela Relatora (exclusão dos responsáveis tributários). Vencida a Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) que conhecia e dava provimento para cancelar a atribuição de responsabilidade dos sócios-administradores; e IV) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor em relação aos itens II e III.

*Documento assinado digitalmente.*

Antônio Bezerra Neto- Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguilar Villas Boas Luciana Yoshihara Arcangelo, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Julio Lima Souza Martins e Aurora Tomazini de Carvalho

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de cinco autos de infração (fls. 05/94) para a constituição dos seguintes créditos tributários:

(i) Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, acrescidos de multa no percentual de 150%; e

(ii) Multa regulamentar no percentual de 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita da pessoa jurídica no período, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas.

As infrações tiveram como motivação a omissão de receitas em razão de diferenças apurada com base em notas fiscais eletrônicas (NFe) de venda de mercadorias emitidas pela contribuinte em confronto com as declarações DIPJ e Dacon, entregues nos anos-calendário 2012 e 2013 pela mesma, somando **mais de 4 milhões de reais** que deixaram de ser declarados e recolhidos aos cofres públicos ao longo dos dois anos-calendário sob análise, nos moldes do exemplificado pela tabela anexa constante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2263/2290), onde as infrações foram pormenorizadamente descritas.

Receita Bruta	2012	2013
DIPJ	3.440.245,22	0,00
Dacon	9.516.190,22	2.785.725,93
NFe	45.680.328,48	47.850.603,48

Em síntese, verifica-se que a Fiscalização imputou a Recorrente uma omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de venda de mercadorias emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues nos anos-calendário 2012 e 2013.

Sobre a receita omitida foram constituídos os créditos relativos ao IRPJ e reflexos. Ao principal foi acrescida multa no percentual de 150%, sob a alegação de que estaria configurada a conduta prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64 (sonegação), na medida em que "a conduta reiterada do contribuinte, a qual se mantém no decorrer de diversos períodos, demonstra de forma inequívoca sua intenção de não pagar a totalidade dos tributos devidos, impedindo ou retardando o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco Federal".

Além disso, foi imputada a Recorrente multa regulamentar por conta da não manutenção dos arquivos digitais contendo a escrituração fiscal, conforme exigido pelo art. 11 da Lei nº 8.218/91; e responsabilidade solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica à época dos fatos com fundamento no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Em consonância com o que dispõe a legislação, tanto a Recorrente quanto os responsáveis solidários foram regularmente intimados da autuação, conforme comprovantes juntados às fls. 2317/2319 (Aviso de Recebimento - AR).

Porém, apenas a pessoa jurídica autuada apresentou impugnação aos Autos de Infração mencionados, na qual formulou as seguintes alegações:

- (i) As bases de cálculo dos tributos apurados pela fiscalização estão equivocadas, não refletindo o efetivo faturamento da empresa. Ademais, não foram abatidas as retenções na fonte sofridas pela Impugnante, o que indica que não há certeza e liquidez do crédito tributário apurado, inquinando de nulidade o lançamento. Para comprovar o alegado, alega ter apresentado cópias das notas fiscais dos anos de 2012 e 2013, bem como planilha com a apuração das bases de cálculo corretas e dos tributos efetivamente devidos;
- (ii) É ilegítima a imputação de responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica, uma vez que não foi comprovada a prática de quaisquer das condutas previstas no art. 135 do CTN;
- (iii) É, também, ilegítima a aplicação de multa no percentual de 150%, pois somente se poderia falar em sonegação se houvesse venda ou prestação de serviços sem a emissão de notas fiscais ou de qualquer registro contábil ou fiscal que possibilitasse ao auditor fiscal apurar os tributos

devidos. Porém, tal fato não ocorreu no caso, uma vez que todas as operações foram acobertadas por notas fiscais eletrônicas, as quais, por sua vez, foram devidamente informadas à Secretaria da Receita Federal de Roraima. Ademais, não ficou comprovado o dolo ou má-fé da Impugnante.

Em sessão realizada no dia 16/04/2014, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife (PE) decidiu julgar procedente em parte a impugnação para excluir da base de cálculo dos tributos lançados valores relativos a notas fiscais de devolução de vendas ou referentes a mercadorias devolvidas, uma vez que as notas fiscais das vendas respectivas foram computadas anteriormente. Relativamente aos demais pontos, manteve-se integralmente a autuação em todos os seus contornos.

Por tratar-se de decisão que exonerou, ainda que parcialmente, o sujeito passivo do pagamento do tributo e respectivos encargos, contra ela foi interposto recurso de ofício nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72.

Regularmente intimada, a empresa autuada apresentou também recurso voluntário. Suas alegações podem ser assim resumidas:

#### **Da multa regulamentar**

- (i) apesar de não ter sido questionada, na impugnação, a multa regulamentar aplicada pela fiscalização, nada impede que tal matéria seja questionada no recurso voluntário e até mesmo apreciada de ofício pelo órgão julgador.
- (ii) houve erro no cálculo da multa regulamentar, uma vez que a fiscalização considerou como termo inicial prazo diverso daquele previsto na Solução de Consulta nº 20, de 13 de setembro de 2013, qual seja, a partir da última intimação efetuada para apresentação dos arquivos magnéticos;
- (iii) relativamente ao período de 01/07/2013 a 31/12/2013, deveria ser aplicada a multa prevista no art. 980 do RIR.

#### **Do mérito**

- (i) devem ser excluídas da autuação as notas fiscais relativas de devolução de vendas ou referentes a mercadorias devolvidas;
- (ii) a fiscalização, ao apurar a receita bruta, considerou apenas as diferenças positivas, ou seja, quando o valor do tributo a pagar excedida ao das retenções e pagamentos efetuados pela Recorrente, a DRJ lançava o tributo, mas quando acontecia o inverso, ou seja, quando o valor das retenções e pagamentos efetuados ultrapassava os valores devidos, ignorava os valores excedentes, não realizando qualquer compensação com os períodos subsequentes;

#### **Da multa de 150%**

- (i) a fiscalização, além de não ter comprovado, inequivocamente, que a Recorrente tenha cometido ato doloso com o fim de sonegar, suas declarações mostram, inequivocamente, que não houve evidente intuito

de fraude, uma vez que, conforme declararam, era de conhecimento as retenções de tributos incidentes sobre as notas fiscais emitidas e, comprovada em diligência, que foram retidas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Aurora Tomazini de Carvalho - Conselheira Relatora

### RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 34 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda;*

[...]

*§ 1º. O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.*

A Portaria MF nº 03/2008, por sua vez, prescreve o seguinte:

*Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

Para que o recurso de ofício seja conhecido é indispensável, portanto, não somente a declaração na decisão da DRJ, mas também que o valor exonerado seja superior ao limite fixado na referida portaria.

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em 1ª instância (fl. 2399/2405), verifico que superam o limite de um milhão de reais. Portanto, o recurso de ofício é cabível e dele conheço.

Quanto ao mérito, verifica-se que a 4ª Turma da DRJ/REC deu parcial provimento à impugnação para excluir da base de cálculo dos tributos lançados valores relativos a notas fiscais de devolução de vendas ou referentes a mercadorias devolvidas, uma vez que as notas fiscais das vendas respectivas foram computadas anteriormente.

Não faço reparos ao quanto decidido em primeira instância.

A legislação é clara ao dispor que os valores relativos a vendas canceladas não compõem a receita da pessoa jurídica:

**RIR/99**

*Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

[...]

*Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.*

**Lei nº 10.637/02**

*Art. 1º. [...]*

*§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*V - referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*

**Lei nº 10.833/03**

*Art. 1º. [...]*

*§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*V - referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*

Com efeito, restando comprovado nos autos que alguns dos valores considerados na apuração da base de cálculo do tributo referem-se a vendas que não se efetivaram, ou seja, que não resultaram em ingresso de receita, impõe-se o cancelamento da autuação nestes pontos.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Examinado a peça recursal, verifica-se que três são as questões controversas:

- (i) legitimidade da multa regulamentar, nos termos em que foi imputada à Recorrente;
- (ii) existência ou não de omissão de receitas; e
- (iii) legitimidade da multa de ofício de 150%.

Cada uma delas será examinada separadamente.

### **1) Da multa regulamentar**

Conforme exposto no relatório, foi imputada a Recorrente multa regulamentar por conta da não manutenção dos arquivos digitais contendo a escrituração fiscal, conforme exigido pelo art. 11 da Lei nº 8.218/91, em razão da não concordância em relação à aplicação da norma de multa, mais especificamente com o critério temporal (data) da sua incidência.

A legitimidade da multa aplicada, no entanto, não foi questionada na peça impugnatória, conforme registrado no acórdão recorrido e reconhecido pela própria Recorrente em sua peça recursal.

De acordo com a Recorrente, nada impede que esta matéria "*venha a ser questionada no recurso Voluntário, e nem tampouco, ser apreciada de ofício, pois tal matéria representa violação literal ao dispositivo legal vigente, o que a pecha com a mácula de nulidade absoluta, que pode ser alegada a qualquer tempo e grau de jurisdição, e inclusive pode ser suscitada de ofício pelo julgador*". Em outros termos: estando o lançamento em desacordo com o que dispõe a lei, poderia este vício ser alegado a qualquer momento e deveria ser reconhecido de ofício pelo julgador.

Com efeito, é fato que a decretação da nulidade de um ato depende da identificação de um vício. Tratando-se de um ato de constituição do crédito tributário (lançamento), o vício poderá ser extrínseco ou intrínseco ao ato.

O vício será extrínseco quando a ilegitimidade do ato decorrer não de uma incompatibilidade entre ele e a lei que o fundamenta, mas sim de um vício na própria lei. Significa dizer: ainda que o lançamento esteja totalmente de acordo com a norma que lhe serve de suporte (lei que institui o tributo, por exemplo), ele será viciado se a norma a ele superior for declarada inconstitucional, por exemplo.

Intrínseco, em contrapartida, é o vício identificado a partir da comparação entre o ato de lançamento e a norma que o fundamenta. Ou seja, se verifica quando o ato de constituição do crédito é realizado em desacordo com a lei. Todo o vício intrínseco ao ato é, portanto, um vício de legalidade. Isso, contudo, não significa que pode ser conhecido de ofício.

A possibilidade de manifestação de ofício sobre um determinado vício de legalidade surge apenas quando o defeito é tão grave que compromete os requisitos de existência do ato. Melhor dizendo: resulta da ausência ou da imperfeição de elementos constitutivos do ato.

Assim, poderá ser declarada de ofício a nulidade do ato, quando faltar-lhe um de seus requisitos de existência, por exemplo, a motivação. Existindo, porém, motivação

adequada, ainda que em desacordo com a legislação vigente, teremos um ato viciado, mas o reconhecimento do vício somente poderá ocorrer mediante provocação, porque diz respeito a interpretação da norma aplicada e não a falta de requisitos de existência do ato.

Transpondo tais considerações para o caso concreto, o que se percebe é que, em verdade, não há vício a ser conhecido de ofício, pelo menos no que diz respeito à aplicação da multa regulamentar. Ao examinar o trabalho fiscal, percebe-se que o ato foi devidamente motivado, com a explicitação de todas as normas que fundamentaram a aplicação desta penalidade, bem como com a exposição dos fatos que, no entender da fiscalização, se enquadram dentre os ilícitos supostamente praticados. O fato de a motivação do ato estar em desacordo com a lei, como alega a Recorrente, não seria suficiente, portanto, para justificar o exame de ofício deste vício ou sua alegação a qualquer tempo, por se tratar de uma inconformidade com relação à aplicação da norma e não a qualquer requisito de existência do ato.

Relativamente a esta matéria operou-se, portanto, a preclusão, conforme já decidido em diversas oportunidades por este E. Conselho:

*Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 03/02/2012 NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INOCORRÊNCIA. OS VALORES E BASES DE CÁLCULO ESTÃO DISCRIMINADOS DE FORMA CLARA, SIMPLES E OBJETIVA, NO REFISC. DEMAIS RELATÓRIOS DESNECESSÁRIOS, POIS CUIDA-SE DE AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. INOVAÇÃO NA FASE RECURSAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PRECLUSÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA E DO TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APELLATUM. INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA VEDAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO INDIVIDUAL ABSOLUTO. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO CONSTITUÍDO. Recurso Voluntário Provido. (CARF, 2ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO 2202-003.177, julgado em 16/02/16)*

Por estas razões, não conheço do recurso neste ponto.

## **2) Da omissão de receitas**

Em síntese, verifica-se que a Fiscalização imputou a Recorrente uma omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de venda de mercadorias emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues nos anos-calendário 2012 e 2013.

A decisão recorrida, como já mencionado, reduziu parcialmente a autuação neste ponto, pois foram consideradas como receita valores relativos a vendas canceladas.

Alega a Recorrente, porém, que há outras notas, que foram consideradas pela fiscalização para fins de apuração da receita, e cuja autuação foi mantida em 1ª instância, que também devem ser excluídas da autuação, por se referirem também a vendas canceladas.

Além disso, defende que a fiscalização, ao apurar a receita bruta, considerou apenas as diferenças positivas, ou seja, quando o valor do tributo a pagar excedia ao das retenções e pagamentos efetuados pela Recorrente, o tributo era lançado. No entanto, quando

acontecia o inverso, ou seja, quando o valor das retenções e pagamentos efetuados ultrapassava os valores devidos, os valores excedentes eram ignorados, não realizando qualquer compensação com os períodos subsequentes;

Ao examinar as notas fiscais a que se refere a Recorrente, verifico que os argumentos têm procedência. Assim, passo a analisar separadamente mês a mês as alegações da Recorrente:

(i) Janeiro/2012:

Três foram as notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita da Recorrente: notas nº 28, 32 e 34.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito na Nota nº 34 (fl. 1624) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tal venda foi cancelada, conforme Nota Fiscal de Devolução de Venda nº 266 (fl. 2209).

Ao examinar a Nota Fiscal de Venda nº 34, bem como a Nota Fiscal de Devolução de Venda nº 266, verifica-se que ambas se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, referida nota não poderia ser considerada para fins de apuração da receita auferida no mês de janeiro/2012.

(ii) Fevereiro/2012:

Foram consideradas as seguintes notas fiscais para fins de apuração da receita da Recorrente: notas nº 35, 36, 38, 39 e 40.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas nºs 39 e 40 (fls.1631/1632) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 268 e 267, respectivamente (fl. 2210/2211).

Ao examinar as Notas Fiscais de Venda nºs 39 e 40, bem como as Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 268 e 267, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, referidas notas não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de fevereiro/2012.

(iii) Abril/2012:

Foram consideradas as seguintes notas fiscais para fins de apuração da receita da Recorrente: notas nº 47, 48, 49 e 50.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas nºs 48 e 49 (fls.1643/1644) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 269 e 270, respectivamente (fl. 2210/2211).

Ao examinar as Notas Fiscais de Venda n°s 48 e 49, bem como as Notas Fiscais de Devolução de Venda n°s 269 e 270, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, referidas notas não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de abril/2012.

(iv) Maio/2012:

Foram consideradas as seguintes notas fiscais para fins de apuração da receita da Recorrente: notas n° 51, 52, 54, 57, 56, 63, 64 e 65.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas n°s 52, 54 e 65 (fls. 1650, 1651 e 1661) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda n°s 271, 272 e 273, respectivamente (fls. 2214/2216).

Ao examinar as Notas Fiscais de Venda n°s 52, 54 e 65, bem como as Notas Fiscais de Devolução de Venda n°s 271, 272 e 273, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, referidas notas não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de maio/2012.

(v) Agosto/2012:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 90, 92, 93, 95, 96, 97, 98 e 99.

Nota fiscal 93 (fls. 1693/1695): alega o contribuinte que foi substituída pela nota fiscal n° 107 (fl.1536/1538), devendo ser considerada cancelada.

Nota fiscal 95 (fls. 1696/1697): alega o contribuinte que foi substituída pela nota fiscal n° 109 (fls. 1540/1541).

Nota fiscal 96 (fl. 1698): alega o contribuinte que foi substituída pela nota fiscal n° 108 (fl. 1539).

Nota fiscal 97 (fls. 1699/1700): alega o contribuinte que foi substituída pela nota fiscal n° 110 (fls. 1542/1543).

Ao examinar referidas notas fiscais, apesar de verificar que os valores não são idênticos em relação a certos produtos a diferença é pequena e parece-me provado que houve o cancelamento.

Nota fiscal 98 (fls. 1701): alega o contribuinte que foi substituída pela nota fiscal n° 111 (fl. 1544). Ao examinar referidas notas fiscais, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos. Portanto, é possível concluir que a nota 98 foi cancelada pela nota 111.

(vi) Setembro/2012:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 100, 101, 102, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 115, 117, 118, 119, 120, 123, 124 e 125.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas nºs 117 e 120 (fls. 1556/1558 e 1554) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 122 e 134, respectivamente (fls. 1556/1558 e 1576).

Ao examinar as Notas Fiscais de Venda nºs 117 e 120 bem como as Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 122 e 134 verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, referidas notas não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de setembro/2012.

No entanto, a nota 117 já foi desconsiderada pela decisão da DRJ.

(vii) Outubro/2012:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 136, 137, 138 e 139.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas nºs 126, 139 e 136 (fls.1564 e 1578) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 135, 141 e 169, respectivamente (fls. 1577, 1583 e 1615).

Ao examinar as Notas Fiscais de Venda nºs 126 e 136 bem como as Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 135 e 169 verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, as notas 126 e 136 não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de outubro/2012.

No entanto, a nota 135 já foi desconsiderada pela decisão da DRJ

(viii) Novembro/2012:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 142, 140, 143, 144, 146, 147, 150, 151, 153, 152 e 154.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito na Nota nº 142 (fl. 1582) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tal venda foi cancelada, conforme Nota Fiscal de Devolução de Venda nº 145 (fl. 1588).

Ao examinar as notas mencionadas verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, a nota 142 não poderia ser considerada para fins de apuração da receita auferida no mês de novembro/2012.

(ix) Fevereiro/2013:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 182, 163, 183, 184, 185, 186, 187, 189 e 190.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas n°s 190 e 182 (fls. 2121 e 2109) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram cancelada, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda n°s 191 e 196 (fls. 2122 e 2127).

Ao examinar as notas mencionadas verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, as notas 190 e 182 não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de fevereiro/2013.

(x) Maio/2013:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 238, 239, 240, 241, 243, 244, 245, 246, 247, 242, 249 e 250.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas n°s 240 e 246 (fls. 2174 e 2181/2182) não poderia ser considerado como receita, uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda n°s 248 e 263 (fls. 2184 e 2205/2206).

Alega, ainda, que a nota fiscal n° 243 (fl. 2177) se refere à devolução de venda, não à venda.

Ao examinar as notas fiscais 240 e 246 e comparando-as com as notas 248 e 263, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, as notas 240 e 246 não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de maio/2013.

No entanto, a nota 240 já foi desconsiderada pela decisão da DRJ.

Além disso, a nota fiscal 243 é, de fato, uma nota de devolução de venda, de modo que não poderia ser considerada para fins de apuração da receita.

No entanto, a nota 243 já foi desconsiderada pela decisão da DRJ

(xi) Junho/2013:

Notas fiscais consideradas para fins de apuração da receita: 253, 254, 255, 256, 257, 252, 251, 258, 259, 260, 261, 262 e 264.

De acordo com a Recorrente, o valor descrito nas Notas n°s 253, 254 e 255 (fls. 2191, 2192 e 2193) não poderia ser considerado como receita,

uma vez que tais vendas foram canceladas, conforme Notas Fiscais de Devolução de Venda nºs 280, 282 e 286 (fls. 2222, 2224 e 2226).

Ao examinar as notas fiscais 253, 254 e 255 e comparando-as com as notas 280, 282 e 286, verifica-se que se referem exatamente aos mesmos produtos, com valores idênticos.

Neste contexto, as notas 253, 254 e 255 não poderiam ser consideradas para fins de apuração da receita auferida no mês de junho/2013.

No, entanto, as notas 253, 254 e 255 já foram desconsideradas pela decisão da DRJ.

Não resta dúvida de que procede a argumentação da Recorrente quanto a impossibilidade de considerar como omissão de receitas valores relativos às notas fiscais consideradas pela Fiscalização, quando comprovada que a venda não se efetivou.

No entanto, da análise acima verifica-se que algumas notas que fundamentam o pedido da Recorrente em seu Recurso Voluntário, já foram excluídas da base tributária pela decisão da DRJ.

Diante disso, voto em dar provimento ao recurso neste ponto para que sejam excluídos os valores das notas fiscais mencionadas pela Recorrente que efetivamente se refiram à vendas canceladas, desconsiderando as que já foram objeto de exclusão pela DRJ.

Após o recálculo do tributo, impõe-se, também, sejam compensados eventuais valores recolhidos a maior.

### 3) Da legitimidade da multa no percentual de 150%

No Termo de Verificação Fiscal, alega a fiscalização que, neste caso, seria cabível a aplicação de multa no percentual de 150% porque, no seu entender, houve prática de ação dolosa com o intuito de impedir o conhecimento, por parte da autoridade, de suas condições pessoais, o que caracteriza sonegação, nos termos do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64:

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

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

A prescrição legal determina que todo aquele que realizar **atos dolosos, comissivos, com o propósito de evadir-se da percussão tributária, cometerá sonegação**, sujeitando-se a lançamento de ofício, independente da validade comercial ou civil dos atos jurídicos celebrados. A referência ao dolo coloca em destaque o aspecto intrasubjetivo, ou seja, a inquestionável intenção de sonegar.

De fato, conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da sonegação. Portanto, para que se configure esse tipo legal o

agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, **com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.**

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%. Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (CARF, CSRF, 1ª Turma, ACÓRDÃO 9101-002.189, julgado em 21/01/2016)*

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

*É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.*

(Direito Tributário, Linguagem e Método. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 894). Grifei.

No presente caso, estou convencida, pelo exame dos autos, que não houve a comprovação de prática de ato tendente a retardar o conhecimento, pela autoridade, da infração apurada.

Com efeito, alegou a fiscalização que a Recorrente, reiteradamente, informou valores menores que os devidos em suas declarações e, como consequência, sempre efetuou recolhimentos inferiores.

Não resta dúvida de que as declarações prestadas não refletem as receitas auferidas no período. Contudo, é certo, também, que todas as operações realizadas pela Recorrente foram acobertadas por documentos fiscais idôneos. Tanto é que foram as informações ali prestadas que serviram de base para a autuação.

Ora, se existisse, de fato, intenção de sonegar, certamente tais operações não teriam sido acompanhadas de notas fiscais eletrônicas. Afinal, é sabido que as informações ali constantes são compartilhadas entre os entes federados. Tal fato, por si só, já é suficiente para afastar o dolo alegado.

Importante destacar, por fim, que é irrelevante o fato de a fiscalização ter apurado imposto a pagar somente por meio do referido procedimento. Se isso fosse indício de sonegação, todo auto de infração lavrado pela fiscalização seria, sempre, acompanhado de multa no percentual de 150%.

Voto, assim, pela redução da multa para o percentual de 75%.

### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Conforme já mencionado, foi imputada, nos autos de infração em referência, responsabilidade solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica à época dos fatos com fundamento no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Em sua impugnação, a Recorrente argumentou que não estariam presentes os requisitos necessários para a atribuição da responsabilidade solidária. Tal argumento, porém, não foi conhecido, acertadamente, uma vez que não lhe cabe defender direito de terceiro. Tanto isso é verdade que a matéria não foi sequer mencionada no Recurso Voluntário.

Neste sentido, aliás, é o posicionamento deste E. Conselho:

*SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE EM FAVOR DO RESPONSÁVEL. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE. A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoas físicas. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistente dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido. (...) (CARF, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO 1301-001.930, julgado em 01/03/2016)*

É certo, por outro lado, que os sócios administradores aos quais foi imputada a responsabilidade pelos débitos constituídos não exerceram seu direito de defesa, não tendo apresentado qualquer defesa no âmbito administrativo.

Ocorre que, ao examinar os Autos de Infração, bem como o Termo de Verificação Fiscal que os acompanham, verifiquei que, neste ponto, o lançamento carece de motivação. Trata-se, portanto, de vício que pode ser conhecido de ofício.

De fato, assinalai, linhas atrás, que os vícios relacionados aos elementos constitutivos do ato podem ser conhecidos de ofício pelo julgador. Dentre tais elementos se encontra justamente a motivação do ato, conforme previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

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

[...]

*III - a descrição do fato;*

Como se vê, o auto de infração deve, obrigatoriamente, conter a descrição dos fatos que motivaram a autuação (motivação), caracterizando-se a subsunção e por consequência a aplicação da norma. Portanto, quando atribui responsabilidade dos sócios pelo crédito tributário, deve descrever, pormenorizadamente, os fatos que se enquadram na norma (constante na fundamentação do ato) capazes de ensejar a responsabilização em razão da sua aplicação.

Vejamos, agora, o modo como foi fundamentada a responsabilização no presente caso, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 2288):

#### **VI – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Tendo em vista as condutas descritas acima, que configuram clara infração à lei, respondem solidariamente pelo crédito tributário constituído neste procedimento os sócios administradores da empresa à época dos fatos, com base no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), cuja transcrição se segue:

*Lei nº 5.172/1966*

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

*(...)*

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

Assim, conforme detalhamento constante dos Autos de Infração do qual este termo é parte indissociável, resta caracterizada a sujeição passiva solidária dos sócios administradores, Srs. Nubson Ney de Souza Padilha, CPF nº 446.555.922-49, e Anderson da Silva Passos, CPF nº 600.109.752-68, sendo ambos responsáveis pela administração da sociedade à época dos fatos.

Verifica-se do trecho citado que a responsabilidade solidária foi atribuída aos sócios administradores da Recorrente à época com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Ocorre que, de acordo com esse dispositivo, o sócio administrador somente pode ser responsabilizado pelos débitos resultantes de **atos por ele praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Neste sentido, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, sob o rito da repercussão geral (RE 562276),<sup>1</sup> e o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de um recurso repetitivo (REsp 1101728).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> [...] O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (RE 562276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Repercussão geral, Julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011)

<sup>2</sup> [...] É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. (REsp 1101728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)

Construindo a norma prescrita no art. 135 III do CTN temos a seguinte estrutura: H (hipótese) - Se for a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, deve ser C (consequência) - a responsabilidade pessoal destes pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos.

Os contornos da hipótese de incidência da norma trás um critério pessoal no antecedente, indicando sujeitos específicos (diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado) cuja realização da conduta (praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos) implicará os efeitos jurídicos da responsabilidade.

A incidência da norma exige que seja identificado o fato exatamente nos moldes do descrito na sua hipótese. Assim, para a caracterização da responsabilidade dos sócios, é necessário que seja possível identificar nos autos a realização da conduta específica pelos indivíduos delimitados na hipótese. As alegações não podem ser genéricas e nem imputadas a empresa tem que estar bem caracterizada e delimitada para que seja possível a subunção.

Portanto, é indispensável, para atribuição da responsabilidade, com fundamento no art. 135, III do CTN, que a fiscalização **identifique os atos praticados pelos sócios administradores** que, no seu entender, se enquadram dentre os ilícitos previstos na legislação (hipótese) como aptos a ensejar a responsabilidade (consequência). Mesmo porque, como enuncia o artigo utilizado no auto para fundamentar a responsabilidade, esta é **pessoal** e correspondente às obrigações tributárias **resultantes de tais atos**.

Este é o entendimento de Maria Rita Ferragut que também pontua a necessidade, para a imputação da responsabilidade tributária do art. 135 III do CTN, a identificação de fato doloso praticado pelo sócio (cit).

No presente caso, contudo, isso não se verificou. Examinando o Termo de Verificação Fiscal, não é possível identificar uma única passagem na qual seja descrita conduta praticada pelos sócios que, no entender da fiscalização, configura ilícito praticado especificamente por cada um dos sócios administradores capazes de ensejar a responsabilidade pessoal dos mesmos, nos termos do art. 135, III do CTN.

Em diversas oportunidades a fiscalização faz menção às **condutas praticadas pela pessoa jurídica** que, inclusive, entende se enquadrar no conceito de sonegação. Trata-se, contudo, de **ato imputado à pessoa jurídica**, não aos sócios administradores.

Mesmo nos trechos do TVF (fl. 2.286) citados pela DRJ (fls. 2385 e 2386) no relatório ao fazer referência à responsabilidade e a falta de impugnação dos sócios, todas as condutas são imputadas à empresa contribuinte, de forma que não há identificação nos autos dos atos especificamente praticados de forma dolosa pelos sócios capazes de ensejar a incidência da norma de responsabilidade do art. 135 III do CTN.

Pondo em ordem o que acabei de expor: as autuações são nulas, neste ponto, na medida em que não foi adequadamente fundamentada a imputação da responsabilidade aos sócios-administradores. E, por tratar-se de vício quanto a elemento constitutivo do ato (motivação), pode ser conhecido de ofício pelo julgador.

Por estas razões, conheço a matéria de ofício e voto pela improcedência da autuação, no que diz respeito à responsabilidade solidária dos sócios, em face da ausência de motivação.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, no que diz respeito ao Recurso Voluntário, dele conheço em parte para, no mérito, dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO para excluir os valores referentes a vendas canceladas da base de cálculo dos créditos constituídos, para retificar a penalidade aplicada, ajustando-a para o percentual de 75% e DE OFÍCIO excluir os responsáveis do polo passivo da relação jurídica tributária.

Sala de Sessões, em 07 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

Com a devida vênia à Conselheira Relatora, de longa data me posiciono pela possibilidade de aplicação da multa no patamar qualificado para condutas omissivas. Cito o Acórdão 103-23.196, de 12/09/2007, em que fui julgador, e reproduzo a sua ementa na parte pertinente:

*MULTA EX OFFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. Nos casos de comprovação de evidente intenção de fraude, caracterizada pela manutenção à margem da contabilidade da movimentação financeira de diversas contas bancárias, aplica-se a multa qualificada nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.*

Naquela oportunidade, proferi o seguinte voto sobre o tema:

*Com relação à multa qualificada para o patamar de 150%, ela se perfaz pelo elemento subjetivo da prática delitiva, pela intenção, pelo querer praticá-la; seja a do tipo comissiva, seja a omissiva.*

*É evidente que não é dada à condição sensorial humana a aptidão de penetrar a consciência alheia. A aferição de se um sujeito quis ou não praticar essa ou aquela conduta deve ser promovida pelas próprias circunstâncias.*

*É razoável se acreditar que alguém possa ter matado outrem acidentalmente se houve apenas um disparo. No entanto, se foram promovidos vários tiros à "queima roupa", todos na cabeça da vítima, as circunstâncias da conduta levam à conclusão de que o agir foi intencional: o autor quis disparar e para matar!*

*O mesmo se pode dizer aqui. A omissão de uns poucos valores de algumas contas ou até a omissão integral de uma delas pode ser*

---

*comparada a um tiro acidental; quatro, não! A circunstância de se omitir tantas contas bancárias, em todos os períodos, só leva a uma conclusão: houve o querer de "não fazer" e com a clara motivação de se evadir.*

Aqui estamos diante das mesmas circunstâncias e a única diferença milita ainda mais a favor da Fazenda Pública. Afinal, a omissão é vultosa e significativa em face dos valores oferecidos à tributação e a prática foi reiterada, pois foi perpetrada ao longo de dois anos. Ademais, diferentemente do precedente acima transcrito, a omissão foi comprovada por prova direta e não por presunção, o que reforça a segurança para a aplicação do percentual punitivo.

Também divirjo do entendimento da Ilustre Conselheira Relatora, quanto à questão da responsabilidade tributária. No seu entender, apesar de os responsáveis não terem recorrido, a questão deveria ser conhecida de ofício por ausência de fundamentação do lançamento.

Ora, com todas as vênias, poderia até ser considerado, numa leitura mais rígida, que o fundamento apresentado pela autoridade fiscal não seria suficiente para promover a imputação de responsabilidade. Nada obstante, afirmar a inexistência de fundamento ou da descrição fática não condiz, sob qualquer ótica por mais estrita que seja, com o termo de verificação fiscal.

A autoridade imputou a responsabilidade aos dois sócios administradores, porque são eles que conduzem a pessoa jurídica. Não há, pois, como suscitar qualquer nulidade da imputação de responsabilidade e que dê azo ao conhecimento de ofício da questão.

Por todo o exposto, voto por não conhecer a questão suscitada de ofício pela Conselheira Relatora para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário quanto à qualificação do patamar da multa.

No mais, sigo o voto da Ilustre Conselheira Relatora.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado