



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10840.722831/2015-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1003-004.435 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CANDIDO AUTO SOCORRO E COMERCIO DE PECAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INTIMAÇÃO DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PESSOA SEM PODERES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA OU PREJUÍZO PARA OS SUJEITOS PASSIVOS. INOCORRÊNCIA. MANIFESTAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Não há prejuízo ao sujeito passivo, quando este foi perfeitamente capaz de se manifestar no curso da fiscalização e, posteriormente, combater a infração que lhe foi imputada.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE GUINCHO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Na sistemática do lucro presumido, os serviços de guincho e remoção de veículos, quando não integrem um contrato de transporte, não se classificam como serviço de transporte de carga, mas, sim, como prestação e serviço em geral, sujeito aos percentuais de presunção de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PARA QUESTIONAR. SÚMULA CARF N. 174

Nos termos da Súmula CARF 172, “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ERRO DE INTERPRETAÇÃO E FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. O erro de interpretação com relação ao percentual de presunção aplicável à atividade, bem como a falta de declaração e recolhimento do adicional de imposto de renda não são suficientes para presumir a existência do dolo necessário à qualificação da multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ e CSLL, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, em razão de suposta aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviço de reboque de veículos, quando o correto, para esta atividade, seria 32%.

Além disso, foi atribuída responsabilidade tributária a LUCIANO GUARDIEIRO CANDIDO, por “Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto”, com base nos artigos 135, III, e 137, I, do CTN; e a CENTRAL GUINCHOS EIRELI – ME, por “Responsabilidade Subsidiária (Inversa) por Alienação”, com arrimo no 133, I e II, do CTN.

Intimado, o contribuinte apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) a empresa não se constitui em uma mera prestadora de serviços, efetuando remoções para particulares, mas sim durante o ano de 2010 executava serviços mediante contratos firmados e, para tanto, apresenta contratos cujo objeto é atendimento mecânico e elétrico aos veículos com pane, desobstrução das pistas de veículos e cargas tombadas, apreensão de animais, remoção de veículos apreendidos pela polícia, remoção de veículos para postos credenciados, apoio de veículo de combate a incêndio e transporte das pessoas envolvidas; (ii) no que se refere à suposta interposição de pessoas e blindagem patrimonial, a Autoridade Fiscal verificou eventos ocorridos no período de 2013 e seguintes e não considerou o histórico das empresas como um todo; (iii) nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam, que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados – o que não ocorreu no presente caso; (iv) também não merece melhor destino a tentativa de efetuar a responsabilidade com a figura do grupo econômico, o simples fato de ter ligações com outra empresa não pode atribuir validamente a responsabilidade a uma pessoa jurídica por fatos geradores que não realizou, ou cuja realização e respectivo cumprimento de obrigações tributárias não teve participação; (v) no que se refere à multa de ofício qualificada, que um procedimento de 2013 do contribuinte foi utilizado para justificar a majoração de uma multa referente ao período de 2010; e (vi) no caso, não houve demonstração da prática das condutas que justificam a qualificação da multa de ofício.

LUCIANO GUARDIEIRO CANDIDO igualmente apresentou impugnação, alegando, em síntese, que (i) todo o procedimento fiscal encontra-se eivado de nulidade tendo em vista a inocorrência efetiva do Termo de Início de Fiscalização, uma vez que notificada Adalgiza Aparecida Barateia, CPF nº 090.082.168-09 é a pessoa incompetente para tal ato; (ii) para imputar a sujeição passiva, a fiscalização, ao contrário do previsto no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, verificou eventos ocorridos no período de 2013 e seguintes; (iii) para o correto entendimento do ocorrido, é preciso entender todo o histórico das empresas do grupo; (iv) não basta a simples indicação pelo autuante do responsável pelo crédito, sendo necessário a prova da ocorrência das

hipóteses previstas na legislação; e (v) nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam, que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados – o que não ocorreu no presente caso.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente as impugnações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

São responsáveis pelo crédito correspondente às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

*RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA.*

Demonstrado que houve sucessão empresarial e que sucessora recebeu em transferência ativos da sucedida para dar continuidade à mesma atividade e no mesmo endereço, a descrição fática se amolda, no mínimo, ao que prevê o art. 133, “*caput*” e inciso II, do CTN.

*LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUINDASTES, GUINCHOS E ASSEMBLHADOS*

Aplica-se o percentual legal de presunção de 32% (trinta e dois por cento) quando a receita decorra (a) da prestação de serviços que não integrem um contrato de transporte ou (b) da locação dos referidos equipamentos.

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL*

Pela legislação vigente, o mesmo percentual de 32% aplica-se também à CSLL.

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.*

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que ficar devidamente caracterizado em procedimento fiscal a sonegação ou a fraude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra tal decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em resumo, que (i) o acórdão recorrido não analisou a argumentação expendida na peça impugnatória a respeito da nulidade, motivada pela falta de adequada notificação, já que o termo de início de fiscalização foi assinado por pessoa que não tinha poderes para tanto; (ii) como demonstrado nos autos, a autuada, nos exercícios autuados, não atuou como uma mera

prestadora de serviços, efetuando remoções para particulares mediante solicitações, mas sim durante o ano de 2010 executava serviços mediante contratos firmados com concessionárias de serviços públicos que exploram as diferentes rodovias dentro de uma área pré-estabelecida; (iii) o procedimento fiscal prendeu-se a formalidade da atividade constante no cadastro CNPJ a título de CNAE, esquecendo de atentar para a verdade material da atividade efetivamente praticada pela empresa; (iv) as próprias notas fiscais apresentadas pela fiscalização aos autos evidenciam a existência de contratos, são notas que tanto pelo cliente como pelo valor referem-se a prestação de serviços previamente contratados; (v) para imputar a sujeição passiva, a fiscalização, ao contrário do previsto no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, verificou eventos ocorridos no período de 2013 e seguintes; (vi) para o correto entendimento do ocorrido, é preciso entender todo o histórico das empresas do grupo; (vii) no que se refere à multa de ofício qualificada, que um procedimento de 2013 do contribuinte foi utilizado para justificar a majoração de uma multa referente ao período de 2010; e (viii) no caso, não houve demonstração da prática das condutas que justificam a qualificação da multa de ofício.

Os responsáveis tributários, entretanto, devidamente intimados, não recorreram da decisão.

É relatório.

## VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

### I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 06.03.2019 e, em 07.03.2019, consultou o referido documento (fl. 314).

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto em 05.04.2019.

### II – PRELIMINAR

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que a acórdão recorrido não analisou a argumentação expendida na peça impugnatória a respeito da nulidade, motivada pela falta de

adequada notificação, já que o termo de início de fiscalização foi assinado por pessoa que não tinha poderes para tanto.

Sobre o tema é preciso, primeiro, ressaltar que o acórdão recorrido dedicou um capítulo inteiro para enfrentar tal argumento, nos termos abaixo (fls. 1187/1189):

### 3. DA NULIDADE

A defesa questionando a validade da notificação do Termo de Início de Fiscalização feita à Sra. Adalgiza Aparecida Baratela postulou pela nulidade do procedimento fiscal. No entanto, não ocorreu o alegado vício. Ademais, falhas porventura existentes no termo de início ficam naturalmente sanadas pelas intimações posteriores.

Ocorre que o termo de início de fiscalização não é senão a primeira intimação que, além de conter solicitações fiscais de praxe, noticia ao contribuinte o começo da fiscalização e, se porventura contiver vícios, esses ficam apagados pelas intimações posteriores que naturalmente ocorrem no curso da ação fiscal.

Vale lembrar ainda que a ação fiscal é procedimento administrativo que pode ter caráter inquisitório. Fundamental é que o contribuinte seja devidamente intimado do auto de infração e tenha conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento. No caso, como já se disse, a intimação da exigência ao sujeito passivo e demais responsáveis se deu validamente, tendo sido apresentadas defesas pelos interessados, que demonstraram pleno conhecimento dos fatos e infrações que lhe foram imputados.

Por outro lado, o vício suscitado não existe. Nesse sentido, vejam-se trechos do Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal:

*Em 29/07/2015, deu-se cumprimento ao TDPF nº 08.109.00-2015-00324-5. A ciência foi dada à Sra. Adalgiza Aparecida Baratella Cândido, CPF 090.082.168-09, que, encontrando-se na sede de fato da empresa, situada na rua Santa Rosa nº 877, Vila Brasil em Ribeirão Preto/SP, apresentou-se como procuradora da fiscalizada e entregou à fiscalização a procuração de fls. 244/245, conforme foi detalhadamente descrito no Termo de Constatação de fls. 246/247.*

(...)

*A Sra. Adalgiza Aparecida Baratella Cândido (esposa do Sr. Luciano, à época dos fatos geradores) atuou como procuradora da Fiscalizada.*

(...)

*A Sra. Adalgiza Aparecida Baratella Cândido, CPF 090.082.168-09, durante o ano que constitui o objeto da fiscalização, foi estabelecida como procuradora da Fiscalizada, perante instituições bancárias, estando habilitada para atos da vida negocial da mesma (fl. 254), bem como a responder perante órgãos públicos, dentre os quais se inclui expressamente*

*a Secretaria da RFB, especificamente no negócio objeto da procuração de fls. 260/261. (Sublinhou-se)*

*(...)*

*Da Representante e Administradora da Empresa Fiscalizada.*

*A Sra. Adalgiza Aparecida Baratella Cândido foi formalmente estabelecida como procuradora da Fiscalizada, durante o ano-calendário fiscalizado (2010), conforme destacado no item 2.4 deste Termo.*

*Não obstante o fato de não estar atualmente no quadro social da empresa e também não figurar na listagem de funcionários, ela continua a atuar na empresa Fiscalizada como sua representante e administradora, notadamente perante órgãos públicos e bancos comerciais.*

Verifica-se no documento citado pelo Fisco (certidão de procuração – de 22.03.2010 - de fls. 260/261; datada a certidão em 05.08.2015) que a Sra, Adalgiza foi devidamente constituída como procuradora da Cândido Auto Socorro para representá-la perante repartições públicas federais, inclusiva a RFB.

Portanto, não há qualquer vício na decisão recorrida, que enfrentou devidamente a nulidade arguida pela Recorrente.

No que se refere ao suposto vício na intimação relativa ao termo de início de fiscalização, concordo com a decisão supra, quando afirma que eventual vício teria sido convalidado pelas intimações posteriores, bem como pelas manifestações da Recorrente nos autos. Isso porque, de acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60). E, no presente caso, não vislumbro qualquer prejuízo ao sujeito passivo, que foi perfeitamente capaz de se manifestar no curso da fiscalização e, posteriormente, combater a infração que lhe foi imputada.

Diante do exposto, afasto a preliminar arguida.

### **III – MÉRITO**

#### **III.1 – Da natureza dos serviços prestados pela Recorrente**

No mérito, a controvérsia ao consiste em saber se a atividade desenvolvida pela Recorrente tem natureza de prestação de serviços de transporte de carga, sujeita ao percentual de presunção de 8% para fins de IRPJ e 12% para CSLL na sistemática do lucro presumido; ou prestação de serviços em geral, sujeita ao percentual de presunção de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, na apuração do lucro presumido.

Isso porque, na sistemática do lucro presumido, de acordo com os artigos 15 da Lei n. 9.249/1995 e 29 da Lei n. 9.430/1996, os serviços de **transporte de carga** estão sujeitos ao percentual de presunção de 8% para fins de IRPJ e 12% para CSLL, enquanto a **prestação de serviços em geral** está submetida ao percentual de presunção de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Especificamente no que se refere aos serviços executados por meio de guinchos, guindastes e assemelhados, interpretando tais dispositivos, a Receita Federal emitiu a Solução de Consulta Cosit n. 38/2015, que, citando o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 11/2007, distingue os serviços de transporte dos serviços em geral nos seguintes termos:

5. A questão restringe-se em saber se a legislação tributária, para efeito de incidência do imposto de renda, considera os serviços executados pela consulente, por meio de guincho, caminhão irrigadeira e viatura para apreensão de animais, como transporte de cargas, outro tipo de transporte ou prestação de um serviço, que não o de transporte.

6. Cita-se o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 11, de 5 de julho de 2007, que trata da prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados:

*Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 11, de 5.07.2007 - DOU 06.07.2007*

*Dispõe sobre os percentuais aplicáveis à receita bruta da prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados, para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o que consta no processo nº 13603.002280/2003-02, declara:*

*Artigo único. Para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, deve ser aplicado sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados, o percentual de:*

*I - 8% (oito por cento), quando as atividades executadas por esses equipamentos sejam obrigatoriamente parte integrante de um contrato de transporte, e a receita seja auferida exclusivamente em função do serviço de transporte contratado; e*

*II - 32% (trinta e dois por cento), quando decorra da prestação de serviços que não integrem um contrato de transporte ou da locação dos referidos equipamentos. (grifos acrescidos)*

7. Portanto, a receita decorrente da remoção de veículos utilizando guinchos não se caracterizaria como de transporte de mercadorias, pois não é originada de um contrato de transporte, mas sim da prestação de um serviço.

8. Ressalte-se, ainda, que o transporte de cargas é aquele que promove o deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica (seja comercial, de

construção civil, industrial, ou de armazenamento) para outra. Até mesmo os serviços de remoção ou movimentação de mercadorias dentro de uma mesma unidade (docas, fábrica, pátio de estabelecimento, armazém, canteiro de obras, etc.), efetuados por equipamentos desse tipo, não são considerados serviços de transporte de carga.

9. Assim, somente seria plausível a aplicação do percentual de 8% sobre as receitas referentes às atividades desenvolvidas por guindastes, guinchos e assemelhados, se as tarefas executadas por esses equipamentos fossem obrigatoriamente parte integrante de um contrato de transporte, com remuneração decorrente exclusivamente desse contrato de transporte, promovendo o deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica para outra. Na prestação de serviços de reboque de veículos, ocorre a condução auxiliar, que não se subsume ao conceito de transporte de carga. (...)

17. Em relação às atividades exercidas pela consulente, tanto a remoção de veículos por meio de guinchos, como o uso de caminhão irrigadeira para combater incêndios e a viatura para apreensão de animais, não podem ser enquadradas como serviços caracterizadamente de natureza profissional, haja vista que os serviços de natureza profissional têm um caráter pessoal de prestação de serviço, o que não ocorre com as atividades mencionadas, as quais não requerem qualificação profissional para serem exercidas. Os serviços de remoção de veículos e de apreensão de animais também não constam dentre os serviços elencados taxativamente no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

Ou seja, de acordo com o entendimento da Receita Federal, apenas quando a atividade executada por guinchos, guindastes e assemelhados for **parte integrante de um contrato de transporte** é que a receita correspondente será tributada de acordo com os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Nos demais casos, a atividade não será considerada como transporte de carga e, portanto, será tributada de acordo com os percentuais de presunção de 32%, tanto para o IRPJ, como para a CSLL.

Aplicando tais lições ao presente caso, entendo que não assiste razão ao Recorrente.

As notas fiscais acostadas aos autos (fls. 276 – 529) indicam que os serviços prestados pela Recorrente consistem, principalmente, em reboque de veículo e serviços de guincho. Os contratos juntados aos autos (fls. 1100-1145), por sua vez, tinham por objeto o “atendimento aos usuários, remoção e socorro mecânico com caminhão guincho, dotado de equipamentos de sua propriedade” em rodovias; “atendimento mecânico, guincho, apoio com veículo de combate a incêndio e apoio com veículo de apreensão de animais”. E tais serviços, a meu ver, não configuram transporte de carga, não se sujeitando, portanto, aos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

### III.2 – Responsabilidade tributária

Como tratado acima, o responsável não apresentou recurso voluntário e o contribuinte, por sua vez, se insurgiu contra a imputação da responsabilidade, alegando, em resumo, que (i) para imputar a sujeição passiva, a fiscalização, ao contrário do previsto no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, verificou eventos ocorridos no período de 2013 e seguintes; (ii) para o correto entendimento do ocorrido, é preciso entender todo o histórico das empresas do grupo.

Ocorre que, nos termos da Súmula CARF 172, “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

Diante disso, deixo de analisar os argumentos trazidos pela Recorrente com relação ao responsável tributário.

### III.3 – Multa de ofício qualificada

No que se refere à qualificação da multa, a Recorrente alega que (i) um procedimento de 2013 do contribuinte foi utilizado para justificar a majoração de uma multa referente ao período de 2010; e (ii) no caso, não houve demonstração da prática das condutas que justificam a qualificação da multa de ofício.

A referida multa qualificada está prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, e, atualmente, incide no percentual de 100% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964” (Acórdão nº 9101-005.686, de 13.08.21)

No presente caso, a Autoridade Fiscal justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:

7.1. A fiscalizada deixou de declarar e de recolher aos cofres da Fazenda Nacional *mais de 75% (setenta e cinco por cento) do IRPJ e da CSLL por ela devidos*, relativos aos ano calendário de 2010, conforme demonstrado no item 5.5.3.

7.2. A redução indevida do IRPJ e da CSLL decorreu de duas práticas: (i) *utilização incorreta de coeficiente reduzido para a presunção de lucro* (item 5.5.2) e (ii) *declaração em DCTF apenas do IRPJ, desprezando o valor correspondente a seu adicional, como se não fosse devido* (itens 5.5.3.3 e 5.5.3.4).

7.3. A primeira conduta foi intencional, pois *afronta deliberadamente orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil*, conforme demonstrado no item 5.5.2.6, baseando-se em interpretação “oportunista” da legislação tributária, adotada pelo contador da empresa e acatada por seu representante (item 5.5.2.5), fundamentada unicamente na intenção de reduzir indevidamente o valor dos tributos devidos.

7.4. A conduta de omitir o valor do adicional do imposto de renda no montante do imposto declarado em DCTF, mostra-se *igualmente intencional*, pois *ocorreu de forma reiterada em todos os trimestres do ano-calendário de 2010*, conforme consta das DCTF (fls. 136 a 159), *resultando sempre na redução indevida dos tributos devidos*.

7.5. Não bastasse as práticas destacadas acima, a fiscalizada promoveu ainda operações de *“blindagem patrimonial”* e de *simulação de negócios jurídico*, mediante *interposição fraudulenta de pessoas*, a fim de eximir-se do pagamento de imposto e contribuição federal, conforme demonstrado nos itens 5.7 e 5.8 deste termo.

A utilização incorreta de percentual de presunção – primeira prática imposta à Recorrente para justificar a qualificação da multa de ofício -, a meu ver, decorre de interpretação incorreta da legislação, mas não denota a existência do dolo necessário à aplicação da multa de ofício qualificada.

A declaração incorreta do IRPJ em DCTF, desprezando o seu adicional – segunda prática imposta à Recorrente -, configura “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de

declaração e nos de declaração inexata” de imposto ou contribuição, conduta punível com multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, mas que, igualmente, não justifica a qualificação da multa, por não configurar qualquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Por fim, as “operações de *'blindagem patrimonial'* e de *simulação de negócios jurídico*, mediante *interposição fraudulenta de pessoas*, a fim de eximir-se do pagamento de imposto e contribuição federal”, que parecem ter sido imputadas pela Autoridade Fiscal como reforço argumentativo para justificar a qualificação da multa de ofício, efetivamente, se referem a **fatos ocorridos após 2010**, como se extrai do próprio Termo de Conclusão de Fiscalização (fls. 1045-1050) e, a meu ver, não se prestam a justificar o dolo relativo a práticas que, por sua vez, não foram dolosas, como visto acima.

Diante do exposto, deve ser reduzida para 75% a multa qualificada ora em discussão, tendo em vista a não configuração das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

#### IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, afasto as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a qualificação e reduzir a multa de ofício para 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**