



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

<b>Processo nº</b>	13855.003606/2008-53
<b>Recurso nº</b>	896.597 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1803-00.853 – 3ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	24 de fevereiro de 2011
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTROS
<b>Recorrente</b>	GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

**LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.** A base de cálculo de IRPJ e reflexos, no bojo da tributação pelo lucro presumido, será determinada mediante a aplicação de percentual sobre a receita bruta, a qual compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, deduzidos apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou do contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

**MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a multa qualificada quando, reiteradamente são apresentadas declarações zeradas ou com valores aquém dos devidos, não havendo justificativa plausível para esse procedimento, e tendo sido a omissão de receitas apurada de forma direta, e não por presunção legal.

**RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS.**

Identificado corretamente o sujeito passivo, nos termos do art. 121 do CTN, não há que se falar em cancelamento do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, sob a alegação de que a responsabilidade seria pessoal dos sócios. Trata-se de matéria inerente à execução fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**ACORDAM** os membros da 3ª Turma Especial da PRIMEIRA SEÇÃO DE

Assinado digitalmente em 28/03/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES  
Assinado digitalmente em 28/03/2011 por SELENE FERREIRA DE MORAES

Autenticado digitalmente em 28/03/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES

Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

responsabilidade solidária e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Benedicto Celso Benício Júnior. Designado o conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Selene Ferreira de Moraes

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Benedicto Celso Benício Júnior

Relator

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes

Redator designado

## Relatório

No âmbito do procedimento de fiscalização instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.23.00-2008-00680-2, a pessoa jurídica em epígrafe teve contra si auto de infração que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social, em face de ter sido apurada receita decorrente da prestação de serviços de transporte de carga escriturada e não declarada. A capitulação legal acha-se descrita nos termos de apuração respectivos (fls. 03/51). Segue quadro discriminante dos tributos lançados:

Tributo	Lançado	Multa	Juros	Total
IRPJ	11.591,68	17.387,49	4.396,47	33.375,64
CSLL	10.432,52	15.648,75	3.956,81	30.038,08
Cofins	28.979,23	43.468,79	11.371,55	83.819,57
Pis	6.278,70	9.417,97	2.463,67	18.160,34
Total	57.282,13	85.923,00	22.188,50	165.393,63

O objeto social, conforme Contrato de Constituição, cuja cópia acha-se acostada sob fls. 76/78, é o de comércio a varejo de peças e acessórios para veículos automotores e o de transporte de cargas em geral.

Segundo consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls.52/65), foram apuradas divergências entre a receita bruta declarada pela contribuinte em Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a que fora informada em Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) prestadas por terceiros, relativa a pagamentos efetuados à interessada, conforme descrito na tabela da fl. 53, cujo detalhamento consta do demonstrativo de fl. 66. No período em foco, das declarações que a contribuinte apresentou à administração tributária, apenas a do ano-calendário de 2005 apresentou receita bruta declarada de R\$7.300,00, enquanto as DIRF registraram movimento de receitas oriundas de pagamentos efetuados pelos adquirentes de bens e/ou serviços prestados pela impugnante.

Por entender ter havido evidente intuito de fraude, materializado na intenção dolosa dos sócios em ocultar a realidade dos fatos, com a finalidade de eximir-se do pagamento de tributos, a autoridade fiscal lavrou representação fiscal para fins penais, autuada sob nº 13855.003608/2008-42. Houve imposição de multa qualificada, além da responsabilização pessoal dos sócios administradores, senhor Paulo de Oliveira Dias e senhora Sandra Garcia de Oliveira Dias, em vista da prática de ilícito tributário com infração da lei, nos termos da regra prescrita no Código Tributário Nacional (CTN), art. 135, III.

Regularmente intimado da imposição tributária, o contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 250/63, com alegação de que:

- não houve a dedução do Imposto sobre Serviços (ISS), destacado nas notas fiscais para efeito de apuração da base de cálculo dos tributos lançados;

- é improcedente a imposição de multa qualificada, por inexistir intuito de fraude ou sonegação;

- a atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios implica afastar-se o contribuinte do pólo passivo;

- em vista de que o lançamento não fora efetuado contra os sócios do contribuinte, considerados responsáveis tributários, não lhes foi dada a oportunidade de exercício da ampla defesa.

Ao final, propugnou pelo cancelamento dos autos de infração e, se assim não fosse considerado, pelo afastamento da multa qualificada. Consignou que a matéria objeto da defesa apresentada não fora submetida à apreciação judicial, bem assim requereu que as respectivas intimações fossem endereçadas aos sócios da autuada, na Rua Landulfo Alves de Freitas, 256, Centro, em Miguelópolis, e aos mandatários, com endereço na Rua César Ribeiro, 899, Jardim Califórnia, em Franca, SP.

Nos termos do despacho nº 29, de 27/04/2009, prolatado com base no fato de que os responsáveis não foram notificados do lançamento tributário, retornaram os autos à unidade de origem, para que os sócios fossem intimados da imposição tributária (fl. 272).

Em resposta, lavrou-se a informação fiscal de fls. 274/278, submetida ao crivo do primeiro gestor da unidade e por este aprovada, em que se acha assentado que, além

do contribuinte, representado pela sócia senhora Sandra Garcia Oliveira Dias, a própria Sandra e o sócio senhor Paulo Oliveira Dias foram cientificados de todos os termos integrantes do auto de infração, além do próprio auto, conforme dão conta assinaturas e rubricas lançadas nos campos respectivos.

A 5<sup>a</sup> TURMA – DRJ – RIBEIRÃO PRETO – SP, ao analisar a peça impugnatória apresentada, houve por bem indeferi-la, sob argumentos assim ementados:

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*LUCRO PRESUMIDO. IMPOSTO DEVIDO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO.*

*As pessoas jurídicas deverão calcular o valor do tributo devido com base na receita bruta, na forma disciplinada na legislação. Cobram-se através de lançamento de ofício as importâncias correspondentes a receita bruta apurada em procedimento de auditoria e não informada à administração tributária.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS. IPI.*

*Em se tratando de exigências reflexas de tributos e/ou contribuições que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. INTIMAÇÃO.*

*O fato de ser atribuída a terceira pessoa ligada ao fato gerador da obrigação tributária responsabilidade pessoal pelo crédito tributário lançado não afasta a responsabilidade da contribuinte, tampouco a necessidade de ser intimada da respectiva exação.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, materializado na prática reiterada de infrações tributárias visando a sonegação fiscal.”*

Cientificado da decisão em 04/12/2009, interpôs o contribuinte, em 30/12/2009, Recurso Voluntário a este Conselho, por meio do qual aduziu, em suma, que:

- devem ser excluídas, das bases de cálculos apuradas, os montantes atinentes ao ISS destacado nas notas fiscais de prestação de serviços coligidas pela Fazenda. A despeito de o arresto inferior ter consignado só poderem ser deduzidos os impostos não-cumulativos, cobrados destacadamente, é evidente que os importes tangentes ao imposto municipal não configuram receita, eis nunca terem transitado pelo patrimônio da empresa;

- incabe a manutenção da multa de ofício qualificada. Não se pode cogitar de fraude, haja vista que os documentos fiscais respeitantes aos serviços prestados foram regularmente emitidos. Doutro lado, também não há que se falar em sonegação, dado que as escriturações contábil-fiscais da autuada estavam em perfeita ordem. No mais, é inviável falar em qualquer crime contra a ordem tributária, porquanto as indicações dos pagamentos feitos à autuada, em Dirf's, tornaria inviável a ocultação de qualquer receita. Tem-se, aqui, figura símila à do crime impossível, caracterizada pela ineficácia absoluta do meio e pela absoluta improriedade do objeto;

- no que atine à adução fazendária de responsabilidade pessoal dos sócios, é de se lembrar que o AII deveria ter sido formalizado em face destes, e não da autuada. Logo, a peça é nula. Outrossim, não houve comprovação da verificação de qualquer das hipóteses ensejadoras da aplicação do artigo 135 do CTN. Não bastasse isso, este conselho já decidiu, por vezes, que compete à PGFN buscar a responsabilização de terceiros, em sede executiva, e não ao fiscal lançador.

É o relatório do essencial.

## Voto Vencido

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

A fim de elucidar os variados tópicos agitados pela recorrente, oportuno se mostra o tratamento isolado de cada um deles, na forma adiante declinada,

### *(1) Da exclusão, junto às bases de cálculo lançadas, do ISS destacado em NNFF*

Inicialmente, bate-se a recorrente pelo entendimento de que o ISS consignado em notas fiscais não pode ser incluído no preço total dos serviços prestados, para fins de cômputo das receitas operacionais alegadamente omitidas. Nesse sentido, ao cotejar os valores

Assinado digitalmente em 28/03/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES, 29/03/2011 por BENEDICTO CELSO BENI

CIO JUNIOR, 14/04/2011 por SELENE FERREIRA DE MORAES

Autenticado digitalmente em 28/03/2011 por SERGIO RODRIGUES MENDES

Emitido em 14/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

---

escriturados e os declarados, deveria o Fisco proceder à exclusão das cifras de imposto, que, por sua natureza, não compõem rendimentos apropriáveis pela petição.

Ocorre, contudo, que a pretensão recursal carece de embasamento legal. De fato, as exclusões do lucro exacionável são apenas aquelas taxativamente arroladas pela norma, consoante bem lembrado pelo acórdão guerreado.

Acerca do tópico, é de se ressaltar que o contribuinte estava sujeito, nos períodos fiscalizados, à tributação pelo regime do lucro presumido; em tal cenário, o resultado tributável era calculado com fulcro na receita bruta apurada, nos termos do artigo 518 do Decreto nº 3.000/99:

*“Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo.”*

Por *receita bruta* se entendia, então, a soma das cifras consignadas pelo artigo 224, *caput*, do citado Regulamento, diminuída dos expurgos autorizados pelo Parágrafo Único do mesmo dispositivo:

*“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).*

*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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)”*

Ora, note-se que só se admite a exclusão, das bases de cálculo do IRPJ (e de seus reflexos), dos impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou do contratante, dos quais o contribuinte seja mero depositário. Este não é, por óbvio, o caso do ISS ora postulado.

## (2) Da qualificação da multa de ofício

Em segundo lugar, subleva-se a pleiteante contra a aposição de multa de ofício qualificada, no importe de 150% (cento e cinquenta por cento). Com o desiderato de justificar sua posição, traz o contribuinte variadas aduções a respeito da teoria do crime, enunciando ilações acerca da figura do crime impossível e de sua aplicação à espécie, para fins de descaracterização de qualquer conduta tipificável como sonegação.

Pois bem. Neste ponto, creio ter fundamento a insurgência recursal, ainda que por motivos diferentes dos aventados pela interessada.

A qualificação da multa de ofício encontra lugar, na forma do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, adiante reproduzido, somente nos casos em que reste caracterizada a prática dos delitos capitulados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 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.”*

Os tipos infracionais em foco, para sua confirmação, denotam dolo sonegatório específico, que não se confunde com a mera assunção de situações de omissão de receitas. Dizendo o mesmo de outra forma, para que se subsuma determinada conduta infratora aos tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, é essencial que o Fisco colija provas que demonstrem, suficientemente, intuito fraudulento por parte do sujeito passivo, operador de mecanismos que busquem lesar o erário público.

A qualificação da multa oficiosa, nestes termos, só se sustenta se houver, nos autos, elementos que agravem a mera omissão de receitas. A simples colocação de rendimentos à margem da incidência fiscal não sustenta a qualificação da pena, nos termos sedimentados por este colegiado:

---

*“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

As considerações ora trazidas são especialmente verdadeiras, no presente caso, em virtude de os lançamentos formalizados terem amparo na mera averiguação de diferenças existentes entre cifras escrituradas, de um lado, e declinadas em declarações, de outro. Ainda que tenha o contribuinte, reiteradamente, omitido a totalidade de suas receitas, não é possível presumir, a partir disso, qualquer *animus* criminoso.

Logo, deve ser afastada a qualificação da penalidade imposta, reduzindo-a até o importe de 75% (setenta e cinco por cento).

### *(3) Da responsabilidade pessoal dos sócios*

Por derradeiro, discute a autuada a legitimidade das considerações feitas a respeito da responsabilidade pessoal de seus sócios, pretensamente fundada no artigo 135 do CTN.

O assunto veio à tona, efetivamente, em virtude de o agente lançador ter feito constar, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 52/65, o entendimento de que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos apurados caberia aos quotistas da sociedade, em decorrência da falta de patrimônio social, de um lado, e por força dos alegados indícios de utilização fraudulenta da personalidade jurídica, com concentração patrimonial nas pessoas físicas dos sócios, de outro.

Acontece, contudo, que, não obstante a proposta de responsabilização feita, o AII atacado foi lavrado, ordinariamente, em face da sociedade, contribuinte original dos tributos notados. Contra isso se postou a peticionária, alegando cerceamento de defesa aos sócios.

Não há razão no pleito. É de se notar que a indicação da possibilidade de responsabilização dos sócios e administradores, pessoal, solidária ou subsidiariamente, não passa, no bojo do processo administrativo fiscal, de mero fornecimento de informações a respeito do cenário fático subjacente à autuação.

Noutras palavras, a enunciação das circunstâncias que envolvem a fiscalização, com a propositura da aplicação do artigo 135 do CTN, não enseja, por si só, o aperfeiçoamento da responsabilização dos sócios. Serve ela, na verdade, como simples subsídio para o posterior ajuizamento dos procedimentos de cobrança executiva, a ser promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

---

Neste sentido já se posicionou, por diversas vezes, este Conselho, conforme ementas de julgamento adiante reproduzidas:

*“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - IMPUTAÇÃO. A competência para análise da imputação de responsabilidade solidária é do órgão administrativo responsável pela execução fiscal, no caso a Procuradoria da Fazenda Nacional. (Ac. 1º CC – 101-96.565/08)”*

*“RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES - Identificado corretamente o sujeito passivo, nos termos do art. 124 do CTN, não há que se falar em cancelamento do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, sob a alegação de que a responsabilidade seria pessoal do administrador. Trata-se de matéria inerente a execução fiscal. (Ac. 1º CC – 102-48.693/07)”*

Não cabe, pois, imiscuir-se no mérito da futura cobrança dos tributos, a ser concretizada em sede executiva. A lavratura do AII se deu em face do contribuinte das exações, de forma escorreita, sendo insustentável a alegação de que a peça deveria ter sido formalizada contra os sócios. A responsabilidade *stricto sensu*, em qualquer de suas modalidades, não altera a caracterização do contribuinte próprio, nos exatos termos do artigo 121 do CTN.

É inegável, em todo caso, que os potenciais responsáveis, sócios da autuada, devem participar dos trabalhos investigativos ora desenvolvidos, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Acaso fosse de interesse deles, poderiam, inclusive, manifestar-se pessoalmente nos autos, lado a lado com a insurgência da empresa.

Note-se, neste sentido, que foram adotadas, nos presentes autos, todas as diligências necessárias para inserir os sócios na relação processual. Assim observa o próprio arresto recorrido, em consonância com a informação fiscal de fls. 274/278:

*“À luz das considerações que a autoridade tributária expendeu, notadamente o fato de que os sócios, considerados responsáveis tributários, foram notificados de todos os documentos que compõem a peça impositiva, circunstância materializada na aposição de assinaturas e rubricas nos termos respectivos, bem assim nas folhas do auto de infração - o que comprova terem sido intimados do lançamento tributário, como acha-se ressaltado na informação fiscal de fls. 274/278 - verifica-se que a recomendação para que fossem novamente cientificados*

---

*tornou-se despicienda, haja vista que efetivamente foram informados não só dos atos e termos processuais como intimados a contestar o lançamento ou solver o crédito tributário lançado. Portanto, considero superado o que no início tomei como óbice ao regular desenvolvimento do processo, que reclamaria providência saneadora.”*

Irretocável, pois, o labor autuante, neste aspecto.

Isto posto, NÃO CONHEÇO das alegações relativas à responsabilidade solidária e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício impingida, até o importe de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2011

*(assinado digitalmente)*

Benedicto Celso Benício Júnior

## Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Redator designado:

A divergência para com o voto do íclito Relator limita-se à questão da qualificação da multa de ofício.

Entendo que, no presente caso, é **cabível** a referida qualificação, pelos seguintes motivos:

- a) **trata-se de receita decorrente da prestação de serviços de transporte de carga escriturada e não declarada.** Ora, se os respectivos documentos fiscais respeitantes aos serviços prestados foram regularmente emitidos e as receitas correspondentes escrituradas, não há qualquer justificativa plausível para que não fossem, essas mesmas receitas, oferecidas à tributação, a não ser o evidente intuito de ludibriar o fisco;
- b) **dos três anos fiscalizados, somente no ano-calendário de 2005 apresentou a Recorrente receita bruta declarada.** Emitir documentos e escriturá-los e, ao mesmo tempo, apresentar ao fisco federal, reiteradamente, declarações zeradas (anos-calendário de 2004 e 2006) ou com valores aquém dos devidos (ano-calendário de 2005), escondendo as receitas auferidas, é, sem dúvida, pretender se furtar da tributação de maneira intencional e consciente;
- c) **a divergência apurada entre a receita bruta escriturada e a declarada foi identificada pela fiscalização mediante Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) prestadas por terceiros, relativas a pagamentos efetuados à Recorrente.** Assim, não se está diante de uma mera presunção de omissão de receitas, para a qual poderia ser cabível a aplicação da Súmula Carf nº 14, mas de apuração direta desta, inexistindo, pois, qualquer dúvida quanto à sua existência.

Por outro lado, não é admissível o argumento da Recorrente de que se estaria diante de uma figura símila à do crime impossível, caracterizada pela ineficácia absoluta do meio e pela absoluta impropriedade do objeto.

É que a capacidade, maior ou menor, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de detectar a existência de omissão de receitas não pode servir de escudo para encobrir a manifesta intenção da Recorrente em não tornar conhecido do fisco o seu real faturamento.

De mais a mais, acolhido esse argumento, jamais se aplicaria a multa qualificada, já que contra toda autuação bem-sucedida do fisco se alegaria a existência de um “crime impossível”.

Finalizando, transcrevo o seguinte precedente administrativo:

---

*Acórdão nº 1804-00.064 — 4ª Turma Especial*

*Sessão de 25 de maio de 2009*

*MULTA QUALIFICADA - DECLARAÇÃO ZERADA - Quando o contribuinte zera reiteradamente a receita em sua declaração de IRPJ/CSLL, tem o intuito doloso de retardar o conhecimento do fato gerador pelo fisco, cabendo a aplicação da multa qualificada.*

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes

Redator designado