



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

**Processo nº** 13855.003607/2008-06  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-001.421 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2014  
**Matéria** Simples Federal  
**Recorrente** GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES**

Exercício: 2008

**EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS LANÇADOS. DESCABIMENTO.**

Cumpra à autoridade fiscal o estrito cumprimento da aplicação legal ao caso concreto, não havendo preceito em que se funde a exclusão do ISS.

**MULTA QUALIFICADA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES ZERADAS.**

Verificada a conduta volitiva e reiterada por vários anos do contribuinte em entregar zerada a DIPJ, mesmo admitindo que auferiu receita, é cabível a aplicação da multa qualificada. Tal conduta tem claramente o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 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, as quais não interpuseram recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistiria 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.

**PIS. CSLL. COFINS. INSS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.**

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por unanimidade, em manter os tributos lançados; b) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a qualificação da multa; vencidos quanto a esta matéria os Conselheiros Marcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo; e c) por maioria, em não conhecer do recurso voluntário, no ponto relativo à responsabilidade solidária de Paulo de Oliveira Dias e Sandra Garcia de Oliveira Dias; vencido quanto a esta matéria o Conselheiro Márcio Frizzo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão da suposta divergência entre as receitas que declaradas à RFB e escriturada pela Recorrente, fato que motivou a constituição do CSLL-Simples (R\$ 1.472,49), COFINS-Simples (R\$ 4.417,47) e INSS-Simples (R\$ 8.834,89) (fl. 04/05).

Em resumo, na origem do presente processo administrativo, o AFRFB convenceu-se pela ocorrência dos seguintes fatos, consoante narra o Termo de Verificação Fiscal (fl. 24/38):

(i) Que a Recorrente era optante do lucro presumido nos anos-calendários de 2004 a 2006, tendo optado pelo regime do Simples Federal no primeiro semestre de 2007;

(ii) Que em trabalhos administrativos, a RFB detectou divergências entre as informações da DIRF e da DIPJ, razão pela qual foi expedido MPF, do qual a Recorrente teve ciência em 07/08/09, através do Termo de Início da Fiscalização (fls. 42/44). Na oportunidade, foram requeridos diversos documentos, os quais se encontram às fls. 46/203;

(iii) Que a Recorrente não entregou documentos relativos ao período de set/06, out/06 e dez/06 relativamente aos recebimentos da Usina Caeté S.A. Assim, a Usina Caeté foi intimada a apresentar os comprovantes dos pagamentos realizados (fls. 205/206), os quais foram apresentados e encontram-se juntados às fls. 207/214;

(iv) Que “foram apuradas diferenças da base de cálculo dos tributos federais em função de receitas não declaradas por parte do sujeito passivo (...)”.

(iv) Que a Recorrente declarou e tributou corretamente as receitas apenas no 4º trimestre de 2005, sendo que nos demais declarou receita zero. Após optar pelo regime dos Simples Federal (1º semestre de 2007), a Recorrente também declarou receita zero;

(v) O auto de infração que neste momento se analisa diz respeito unicamente aos créditos inadimplidos no 1º semestre de 2007. Os demais créditos inadimplidos são objeto do PAF 13855.003606/2008-53;

(vi) Foi aplicada a multa de 150%, pois estaria presente o evidente intuito de fraude, consistente na reiterada declaração falsa das receitas recebidas.

(vii) Os sócios Pedro de Oliveira Dias e Sandra Garcia de Oliveira Dias foram declarados como responsáveis (art. 135, III, e art. 137, II, ambos do CTN, combinado com art. 2º, inc. I, da Lei n. 8.137/90), uma vez que (a) a Recorrente não possuiria qualquer patrimônio, (b) os sócios possuem patrimônio, (c) a pessoa jurídica recebeu mais de R\$ 1 milhão em 4 anos e (d) as declarações falsas são reiteradas

(viii) Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais (fl. 204 e ss).

Encerrada a fiscalização, foi dada ciência do auto de infração à Recorrente (pessoa jurídica) em 14/11/2008 (sexta-feira) (fl. 37). Na mesma oportunidade, os sócios foram intimados pessoalmente sobre sua responsabilidade (fl. 37).

Na sequência, apenas a empresa apresentou impugnação em 16/12/2008 (terça-feira) (fl. 219), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos (DRJ) que adiante segue transcrita (fl. 248):

*ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES*

*Exercício: 2007*

*RECOLHIMENTO. INEXISTÊNCIA. As pessoas jurídicas optantes do SIMPLES, deverão calcular o seu valor com base na receita bruta, na forma disciplinada na Lei nº 9.317/96 e legislação superveniente. Cobram-se através de lançamento de ofício as importâncias correspondentes a receita bruta apurada em procedimento de auditoria e não informada à administração tributária.*

*CSLL. PIS. COFINS. INSS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE. Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de relação de causa-e-efeito entre ambos.*

*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 sonegação fiscal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

Intimada da decisão supratranscrita em 04/12/2009 (fl. 263), a Recorrente apresentou, então, recurso voluntário em 30/12/2009 (fl. 264/274), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

- (i) Que o ISS retido nas notas fiscais não constitui receita bruta da Recorrente, pois se tratam de valores que não transitaram no seu patrimônio ou ingressaram em seu caixa, sendo necessária sua exclusão da base de cálculo dos tributos lançados;
- (ii) Que na mesma linha de argumentação em que a DRJ entendeu que não houve fraude, deveria ter entendido que não houve sonegação, pois houve a regular emissão das notas fiscais, com o devido destaque de retenção do ISS, bem como a respectiva escrituração nos livros Caixa e Prestação de Serviços;
- (iii) Que seus tomadores de serviços informaram todos os pagamentos realizados em DIRF, o que não obstou o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores por parte do Fisco;
- (iv) Que, com base na “teoria da vontade”, utilizada como fundamentação do acórdão para conceituar o dolo, não se pode admitir que a conduta praticada pela Recorrente levaria ao resultado sonegação, pois o confronto das informações prestadas pela empresa e as DIRFs de suas tomadoras de serviços não permitiria a omissão permanecer oculta perante à RFB, ou seja, a ocorrência do tipo seria impossível;

(v) Que trataria-se de crime impossível, caracterizado pela ineficácia absoluta do meio, uma vez que foram prestadas informações nas DIRFs. Haveria também absoluta impropriedade do objeto, pois a suposta intenção de ocultar o conhecimento do fato gerador se frustra diante da emissão de documentos fiscais com tributo retido;

(vi) Portanto, baseada também em jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais, requereu a desconfiguração da qualificação da multa;

(vii) Pede seja afastada a responsabilidade pessoal dos sócios, consoante entendimento exposto pela DRJ;

(viii) Acaso assim não se entenda, deve ser afastada a responsabilidade pessoal dos sócios, pois não houve lançamento em nome dos mesmos, pelo que não houve oportunidade do exercício da ampla defesa;

(ix) Outrossim, alega a Recorrente que não houve a demonstração/comprovação de conduta caracterizadora de infração à lei ou ao contrato social, e que cabia ao AFRFB o ônus probatório destas circunstâncias;

(x) Que a análise dos livros caixa demonstra que a Recorrente incorria em muitas despesas, apurando prejuízo em vários meses, devido a natureza de sua atividade;

(xi) Que o Primeiro Conselho de Contribuintes reiteradamente decidiu que compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional imputar a responsabilidade a terceiros no âmbito da execução fiscal, devendo ser considerada nula a imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização. Citou jurisprudência;

(xii) Por todo o exposto, requereu o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

### 1. Das Considerações Iniciais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 09/07/2014 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/08/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digit

almente em 03/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 09/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Embora já afirmado acima, ressalto que o presente julgamento se restringe aos créditos tributários apurados no 1º semestre de 2007, período em que a Recorrente havia optado pelo regime do Simples Federal.

## 2. Das Exclusões do ISS - RF da Base de Cálculo dos Tributos Lançados

Consoante se denota das razões recursais, a Recorrente pretende que seja declarada a nulidade do auto de infração, pois entende que o ISS retido em suas notas fiscais de prestação de serviços deveria ter sido excluído da base de cálculo dos tributos lançados, pois não constitui receita bruta. É o que se conclui da seguinte passagem:

*Ocorre que, além das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, também não constituem receita bruta da Recorrente o ISS retido nas notas fiscais, os quais foram deduzidos de todo valor à título de pagamento pelos serviços prestados à terceiros. (...).*

Ocorre que a Lei n. 9.317/96, em seu art. 2º, considera como base de cálculo do Simples a “receita bruta”, definida como “produto de bens e serviços nas operações por conta própria” e também “o preço dos serviços prestados”, observe-se:

*Art. 2º. Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: (...)*

*§2º - Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

Da passagem acima se pode concluir que o argumento da Recorrente não procede, uma vez que a própria legislação determina que o preço do serviço prestado é a base de cálculo do tributo. Portanto, afastar essa determinação implicaria reconhecer a inconstitucionalidade da lei, o que é vedado pela súmula n. 2 do CARF.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso nesta parte.

## 3. Da Multa Qualificada

Como visto, o AFRFB aplicou a multa de ofício qualificada em 150% em razão da reiteração da conduta de entregar DIPJ zerada. A DRJ endossou esse entendimento, observe-se (fl. 284):

*Qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em urna das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (...) Embora o presente processo trata de lançamento relativo ao ano-calendário de 2007, é importante observar, em desabono da impugnante, que não se trata de ato isolado, mas reiteradamente praticado durante o interregno de quatro anos (LI. 22).*

Tenho defendido que as hipóteses de qualificação da multa de ofício devem ser ponderadas com extrema cautela, uma vez que representa uma punição extremamente gravosa. A verdade é que as hipóteses do art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64 podem conduzir ao entendimento de que qualquer informação errada prestada pelo contribuinte autoriza a qualificação da multa, o que tornaria rara a aplicação da multa de 75%.

Consoante afirmei no Acórdão 1302-001.183, “Na mesma trilha caminha o Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual ‘apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. (...)’ (REsp 699700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140).”.

No caso em tela, a Recorrente entregou DIPJ zeradas por reiteradas vezes, exceto no 4º trimestre de 2005. Porém é fundamental ressaltar que o próprio fiscal afirmou que utilizou os livros de apuração do ISS, livro caixa, livros de registro de inventário e notas fiscais de prestação de serviço da Recorrente, uma vez que estes representariam “prova definitiva, clara, inequívoca e suficiente” da omissão de receitas (fls. 26).

Portanto, o caso em tela representa simples omissão de receita. Com certeza, uma omissão reiterada, mas nada além disso. Este ato não se confunde com fraude, simulação ou conluio, consoante entende este Conselho, observe-se:

*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.*

No mesmo sentido caminha o art. 957, inc. II, RIR/99, que exige a demonstração de “evidente” intuito de frustrar a arrecadação tributária para fins de incidência das qualificadoras do art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

Esse entendimento foi acolhido recentemente pelo Conselho Superior, que em momento de extrema ponderação assim defendeu:

*IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSAS DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO, DEPENDENTES E INSTRUÇÃO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Súmula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a aplicação da multa qualificada, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a SIMPLES REITERAÇÃO DA CONDUTA, fundamento que, ISOLADAMENTE, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado. (CARF.*

*Acórdão 9202-02.341. Cons. Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Sessão 24/09/2012).*

Note-se que tomar a reiteração da omissão de receita como um ato de fraude ou sonegação importa em relevante instabilidade jurídica, principalmente quando se esta por analisar apenas um semestre, ou melhor, apenas 4 meses, sendo que apenas 2 deles tem valores acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), uma vez que não se poderia afirmar quantas condutas representam uma ação reiterada. Seria duas? Três? Quatro? Não é possível afirmar, pois a legislação não traz essa hipótese de qualificação.

A verdade é que, na ausência de previsão legal, um único ato de omissão de receita é equivalente à conduta reiterada, especificamente para fins de qualificação de multa. Dessa forma, voto no sentido de afastar a multa qualificada, a fim de incidir apenas a porcentagem de 75%.

#### 4. Da Responsabilização dos Sócios

Alega a Recorrente quem embora o auto de infração tenha sido lavrado em face da pessoa jurídica, os sócios foram considerados como responsáveis pessoais. Dessa forma, seria nula a exigência fiscal.

Todavia, o que se conclui da fl. 32 do Termo de Verificação é que o AFRFB reconheceu a responsabilidade pessoal dos sócios. Em certas passagens, deixa-se entrever que a responsabilidade seria exclusiva dos sócios, com o afastamento da responsabilidade da pessoa jurídica.

Todavia, o termo de intimação do auto de infração (fls. 5 e 37) deixa claro que a pessoa jurídica foi intimada na qualidade de contribuinte (art. 121, parágrafo único, inc. I, CTN), enquanto os sócios foram intimados como responsáveis tributários (art. 121, parágrafo único, inc. II, CTN). Portanto, a constituição do crédito tributário ocorreu regularmente, não havendo nulidades a serem reconhecidas.

A Recorrente alega também que não houve respeito ao contraditório e ampla defesa, pois os sócios “não foi oportunizado o exercício da ampla defesa” (fl. 273). O argumento não procede, por força da mencionada intimação constante nas fls. 5 e 37.

Vencidas estas questões, entendo necessário aprofundar no cabimento da responsabilização dos sócios pelos créditos tributários da pessoa jurídica. De acordo com o TVF, o principal fundamento foi a (i) reiteração da conduta da Recorrente e (ii) ausência de patrimônio da Recorrente e existência de patrimônio nas pessoas físicas, observe-se (fl. 32 e SS.):

*A empresa declara não possuir qualquer tipo de patrimônio e a escrituração contábil apresentada demonstra indícios de ter sido recém elaborada, haja vista decorridos 4 anos de sua suposta elaboração apresentar-se em papel com todas as características de novo, é o caso dos Livros-Caixa. A concentração de patrimônio encontra-se nas pessoas dos sócios, sr. Paulo de Oliveira Dias, CPF nº 057.411.688-50 e sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias, CPF nº 057.402.958-31.*

*A reiterada irregularidade tributária praticada pela empresa sujeito passivo desta fiscalização, tendo ao longo dos últimos 4 anos declarado INFORMAÇÕES FALSAS ao Fisco, demonstra a intenção dolosa de seus sócios, preocupados o tempo todo em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributo.*

Neste ponto, o TVF merece reforma, uma vez que os autos representam simples hipótese de omissão de receitas. Certamente reprovável, mas ainda simples omissão de receitas. Tanto é que, consoante expus acima, esse fato é pacificamente afastado como hipótese de qualificação da multa de ofício.

Esta afirmação está assentada na simples constatação de que, na ausência de maiores elementos de prova, a intenção de omitir receita foi exclusiva da pessoa jurídica. Em tempo, não se pode esquecer que a pessoa jurídica tem existência autônoma e independente de seus sócios.

Sua personalidade decorre de uma ficção jurídica constante no art. 45 e 985 do Código Civil, sendo que a partir do registro de seus atos constitutivos adquire autonomia para encetar suas próprias relações comerciais, respondendo por suas obrigações cíveis ou tributárias, como destaca a doutrina:

*A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direito e obrigações, independentemente dos membros que a compõem, com os quais não tem nenhum vínculo, agindo por si só, comprando, vendendo, alugando etc., sem qualquer ligação com a vontade individual das pessoas físicas que dela fazem parte. (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 299) (grifo não original)*

A superação dessa rígida barreira só ocorrerá quando houver elementos robustos para tanto, consoante já se decidiu em tempos passados, observe-se:

*(...) I- Prevalece, em nosso ordenamento jurídico, a regra geral da distinção entre o patrimônio da empresa e o dos seus sócios, sendo que o princípio da autonomia somente cede diante de circunstâncias especiais, entre as quais se encontra a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes das pessoas jurídicas de direito privado por débitos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto (art.135, III, do Código Tributário Nacional) (...) (grifo não original) (TRF2. AG 200702010006153 ES 2007.02.01.000615-3. Rel. Des. Luiz Antonio Soares. 4ª Turma. DJU 11/02/2008).*

Faço estas considerações para afirmar que a omissão de receitas, bem como a decisão de entregar DIPJ zerada, somente pode ser atribuída à pessoa jurídica, sobretudo em casos como o presente, em que não há provas de que os sócios teriam praticado qualquer ato que represente fraude, simulação ou conluio. Repiso que a simples reiteração da conduta não é bastante para tal finalidade.

Ocorre que o AFRFB também alega que a ausência de patrimônio da pessoa jurídica justificaria a atribuição de responsabilidade aos sócios, que possuem patrimônio.

Contudo, afirmações dessa natureza dependem de provas contundentes de que o patrimônio da pessoa jurídica foi desviado para o patrimônio dos sócios, com vistas a frustrar o pagamento dos tributos incidentes.

Esta análise não foi feita no caso dos autos. O AFRFB simplesmente constata esse fato, mas não afirma que o patrimônio dos sócios foi formado durante o período de omissão de receitas, por exemplo. E mais, não se sabe se os sócios já possuíam esse patrimônio antes dos atos fiscalizados, razão pela qual a responsabilidade tributária não pode aí encontrar apoio.

Portanto, o AFRFB não possui razão quando afirma que a omissão de receitas é um ato ilícito que se amolda ao art. 135, III, CTN, pois tal conduta ficou restrita à esfera de responsabilidade da pessoa jurídica. A jurisprudência do STJ assim dispõe sobre o tema:

*(...) 2. A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não é objetiva. Desse modo, para haver o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, deve ficar demonstrado que este agiu com excesso de poderes ou infringiu a lei ou o estatuto, na hipótese de dissolução irregular da empresa. (...) (STJ. AgRg no AREsp 294214/RN. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe de 06/12/2013)*

Também consta no TVF que caberia o art. 137, II, CTN, todavia, o dispositivo impõe a responsabilidade pessoal ao agente que praticar infrações em cuja definição o dolo específico seja elementar. O dispositivo exige que a omissão de receitas seja feita com o fim de frustrar a arrecadação tributária. A lei determina que haja prova dessa intenção (dolo específico). Isto não existe no caso dos autos, pois há simples omissão de receitas.

Advirto que, do que consta nos autos, não se pode afirmar que a omissão de receitas teve como objetivo unicamente o inadimplemento tributário, pois pode ser que a empresa atravessasse por fase de insucesso empresarial e não tivesse como pagar seus haveres com o Fisco. O ônus, neste caso, é do Fisco. De toda sorte, o dolo específico também não restou comprovado.

O AFRFB alega ainda que o art. 4º, inc. V, da Lei de Execuções Fiscais justificaria a responsabilidade dos sócios. O dispositivo possui a seguinte redação:

*Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: (...)*

*V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e (...)*

Note-se que a norma supra é consequência da responsabilidade tributária já reconhecida. No entanto, o AFRFB a trata como se fosse hipótese de responsabilidade tributária, o que não se mostra adequado. Portanto, este artigo também não sustenta a responsabilidade dos sócios.

Por fim, consta no TVF que a conduta verificada nos autos (omissão de receitas) representaria crime contra a ordem tributária. Observe-se o teor do artigo eleito pelo agente fiscal:

*Lei n. 8.137/90*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (...)*

*Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.*

Qualquer que sejam os dispositivos, a presente conclusão não se altera: a responsabilidade tributária decorre dos atos praticados pela pessoa jurídica, uma vez que não há provas robustas de que os sócios concorreram para a omissão de receitas. Não é o caso de reconhecer que os sócios praticaram crime contra a ordem tributária.

Dessa forma, voto no sentido de afastar a responsabilização pessoal dos sócios, mantendo incólume o lançamento tributário em desfavor da empresa Recorrente.

## **5. Do Lançamento Reflexivos.**

Na omissão de receita cabe o lançamento dos tributos reflexos.

## **6. Da Conclusão**

Ante ao exposto, voto no sentido de dar parcialmente provimento ao recurso voluntário interposto, nos termos do relatório e voto.

*(assinado digitalmente)*

Márcio Rodrigo Frizzo - Relator

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange a: (i) qualificação da multa de ofício; e (ii) responsabilidade tributária imputada ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

**(i) Acerca da multa qualificada**

Compulsando os autos, pode-se constatar que o Fisco qualificou a multa de ofício diante da conduta do contribuinte de apresentar declarações zeradas à Administração Tributária nos anos-calendário 2004, 2006 e 2007 (janeiro a junho), além de apresentar receita bruta insignificante no ano-calendário 2005, conforme Tabela 1 à fl. 25 do Termo de Verificação Fiscal. Confira-se, ainda, os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30):

A conduta da Contribuinte GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA de não declarar corretamente, durante anos consecutivos, as receitas auferidas, denota o elemento subjetivo do dolo e enseja a aplicação da multa agravada [...]

Omitindo, ou pior, declarando falsas informações ao fisco, a contribuinte tentou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. [...]

Entendeu o Colegiado que andou bem o Fisco, ao aplicar ao lançamento a multa de 150%. De fato, apesar de terem sido usados na apuração dos valores devidos os livros e documentos apresentados pelo contribuinte, é certo que ao longo de quatro anos o contribuinte apresentou declarações zeradas, com o claro propósito de manter ocultos da autoridade fazendária os fatos geradores tributários. E tal conduta é aquela capaz de dar azo à duplicação da multa de ofício, conforme art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

***Lei nº 9.430/1996:***

*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 inexacta:*

*§ 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."*

[...]

***Lei nº 4.502/1964:***

*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;*

[...]

Ressalte-se que é irrelevante o fato de que no presente processo somente foram constituídos créditos tributários por fatos geradores ocorridos em quatro meses do ano-calendário 2007. É que nos anos-calendário anteriores (2004, 2005 e 2006) o contribuinte estava sujeito à tributação no regime do Lucro Presumido (item III.2 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 26/28) e, por razões de ordem processual, as omissões apuradas naqueles anos foram objeto de lançamento em processo administrativo fiscal distinto deste. Mas o fato de serem os créditos tributários constituídos em processos diversos não afasta a realidade de que ao longo de diversos exercícios o contribuinte buscou esconder do Fisco os fatos geradores.

O Colegiado decidiu, então, por negar provimento ao recurso voluntário, também no que tange à multa qualificada.

**(ii) Acerca da responsabilidade tributária imputada ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias.**

Do exame dos autos, constata-se o que segue:

- a) Os responsáveis tributários Sr. Paulo de Oliveira Dias e Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias foram regularmente cientificados do lançamento e da responsabilidade tributária que lhes foi imputada. Confira-se termo às fls. 4/5 e, ainda, Informação Fiscal às fls. 22/26.
- b) A peça impugnatória (fls. 219 e segs.) foi apresentada exclusivamente pelo contribuinte Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda., subscrita por advogados constituídos pela pessoa jurídica (procuração à fl. 232). As pessoas físicas apontadas como responsáveis, portanto, não impugnaram o lançamento.
- c) O acórdão recorrido consignou o fato à fl. 255: “... a circunstância de os sócios não terem apresentado impugnação ao lançamento tributário que contra eles também fora dirigido acha-se circunscrita à esfera volitiva de ambos, que optaram por não contestar a imposição. Não caracteriza cerceamento de defesa pois foram intimados a impugnar o lançamento efetuado ou solver o crédito tributário dele decorrente, ...”. Desse acórdão foi dada regular ciência à contribuinte e aos responsáveis (docs. às fls. 276, 277, 286, 287 e 288).
- d) Finalmente, a peça recursal submetida à apreciação deste colegiado (fls. 264 e segs.) foi apresentada exclusivamente pelo contribuinte Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda., subscrita por advogados constituídos pela pessoa jurídica. As pessoas físicas apontadas como responsáveis, apesar de regularmente intimadas, não recorreram da decisão de primeira instância.

Entendo que a contribuinte Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. carece de interesse de agir e de legitimidade processual, no que toca à responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias.

O Decreto nº 70.235/1972 não se refere de forma específica às condições de interesse e legitimidade para propor impugnação e recurso, mas, do conteúdo de seus artigos 14

e seguintes depreende-se que é legitimado para tanto aquele indicado como sujeito passivo no lançamento.

A Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 9º, inciso II, traz de forma expressa o vínculo entre legitimidade no processo administrativo e interesse de agir, nos seguintes termos:

*Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:*

*[...]*

*II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;*

Releva, também, observar o que dispõe a Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal. Transcrevo, abaixo, os artigos 2º, 3º e 6º.

*Art. 2º Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.*

*Art. 3º Para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade.*

*[...]*

*Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.*

O interesse de agir e a legitimidade de parte são duas das três condições da ação<sup>1</sup>, segundo a teoria do Direito Processual Civil. Ensina Humberto Theodoro Júnior<sup>2</sup> que:

[...] a existência da ação depende de alguns requisitos constitutivos que se chamam “condições da ação”, cuja ausência, de qualquer um deles, leva à “carência de ação”, e cujo exame deve ser feito, em cada caso concreto, preliminarmente à apreciação do mérito, em caráter prejudicial.

Nessa ordem de idéias, *condições* ou *requisitos* da ação, como os conceitua Arruda Alvim, “são as categorias lógico-jurídicas, existentes na doutrina e, muitas vezes na lei (como é claramente o caso do direito vigente), mediante as quais se admite que alguém chegue à obtenção da sentença final”.

Por conseguinte, à falta de uma condição da ação, o processo será extinto, prematuramente, sem que o Estado dê resposta ao pedido de tutela jurisdicional do autor, isto é, sem julgamento de mérito (art. 267, nº VI). Haverá ausência do direito de ação, ou, na linguagem corrente dos processualistas, ocorrerá *carência de ação*.

Prossegue o Mestre<sup>3</sup>, especificamente acerca do interesse de agir:

A segunda condição da ação é o *interesse de agir*, que também não se confunde com o interesse *substancial*, ou primário, para cuja proteção se intenta a

<sup>1</sup> A terceira condição da ação é a possibilidade jurídica do pedido, de que aqui não se trata.

<sup>2</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 40ª Ed., vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 49.

<sup>3</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. Obra citada, p. 52.

mesma ação. O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da *necessidade* de obter através do processo a proteção ao interesse substancial. Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual “se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais”.

Localiza-se o interesse processual não apenas na *utilidade*, mas especificamente na *necessidade* do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma *necessidade* [...]. Essa necessidade se encontra naquela situação “que nos leva a procurar uma solução judicial, sob pena de, se não o fizermos, vermo-nos na contingência de não podermos ter satisfeita uma pretensão (o direito de que nos afirmamos titulares)” [...]. Só o dano ou o perigo de dano jurídico, representado pela efetiva existência de uma lide, é que autoriza o exercício do direito de ação.

Quanto à legitimidade de parte, o trecho a seguir transcrito<sup>4</sup> é de clareza lapidar e, entendo, perfeitamente aplicável à situação sob exame:

Destarte, legitimados ao processo são os sujeitos da lide, isto é, os titulares dos interesses em conflito. A legitimação ativa caberá ao titular do interesse afirmado na pretensão, e a passiva ao titular do interesse que se opõe ou resiste à pretensão.

De par com a legitimação *ordinária*, ou seja, a que decorre da posição ocupada pela parte como sujeito da lide, prevê o direito processual, em casos excepcionais, a legitimidade *extraordinária*, que consiste em permitir-se, em determinadas circunstâncias, que a parte demande em nome próprio, mas na defesa de interesse alheio. Ressalte-se, porém, a excepcionalidade desses casos que, doutrinariamente, se denominam “substituição processual”, e que podem ocorrer, por exemplo, com o marido na defesa dos bens dotais da mulher, com o Ministério Público na ação de acidente do trabalho, ou na ação civil de indenização do dano *ex delicto*, quando a vítima é pobre etc.

A não ser, portanto, nas exceções expressamente autorizadas, em lei, a ninguém é dado pleitear, em nome próprio, direito alheio (art. 6º) [...].

Quanto à falta de interesse de agir, observo que o pedido, feito pela Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda., de exclusão da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias em nada aproveita à recorrente. Examinemos, por hipótese, a situação em que o crédito tributário fosse mantido, e excluía a responsabilidade das pessoas físicas indicadas: a Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. ocuparia, sozinha, o pólo passivo da relação jurídico-tributária, e somente dela poderia ser exigido o crédito mantido. Vejamos, agora, outra situação igualmente hipotética, em que o crédito tributário fosse mantido, e também assim a responsabilidade das pessoas físicas indicadas: desde que a responsabilidade, no caso, é solidária, o crédito tributário mantido poderia ser exigido, integralmente, de qualquer um dos sujeitos passivos solidários, inclusive a Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda., sem benefício de ordem. Uma terceira hipótese seria o afastamento integral do crédito tributário, caso em que não faria qualquer sentido se falar em responsabilidade tributária.

Como se vê, esse pedido é absolutamente desnecessário aos interesses da recorrente Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. Não lhe adviria qualquer

prejuízo, se negado, nem ganho algum, se provido. Não há dano nem perigo de dano jurídico, caracterizando-se, assim, a falta de interesse de agir.

Diretamente ligada ao exposto verifico a ilegitimidade da Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. como parte, no que toca à responsabilidade tributária. Aqueles que teriam direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada nessa matéria seriam o Sr. Paulo de Oliveira Dias e a Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias. E estes, conforme visto, não vieram ao processo em sede de recurso, apesar de regularmente intimados tanto do lançamento quanto da decisão de primeira instância. Ao pleitear a exclusão da responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas, a Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. pleiteia direito alheio em nome próprio, o que somente seria admissível em caráter excepcional, mediante expressa autorização legal.

Em situação idêntica, este CARF já decidiu da mesma forma, como se verifica nos acórdãos nº 1301-00.067 e 1301-00.068, ambos de 13/05/2009.

Pelos fundamentos acima desenvolvidos, a decisão do Colegiado foi por não conhecer dos argumentos e do pedido trazidos pela recorrente Garcia & Dias Comércio de Peças e Transportadora Ltda. acerca da responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias.

### **(iii) Conclusão**

Por todo o exposto, a decisão do Colegiado foi no sentido de não conhecer dos argumentos contrários à responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Paulo de Oliveira Dias e à Sra. Sandra Garcia de Oliveira Dias e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha