



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.731674/2020-14
ACÓRDÃO	1402-007.600 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO VICTOR RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/07/2015 a 31/03/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Constatando-se nos autos que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e que todos os requisitos formais e materiais previstos na legislação foram obedecidos, possibilitando ao sujeito passivo conhecer perfeitamente as infrações que lhe são imputadas e exercer plenamente o direito à ampla defesa e ao contraditório, deve ser rejeita a preliminar de nulidade arguida pela defesa.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE.

Se comprovado que a pessoa física exerceu, em nome próprio, com habitualidade e profissionalismo, visando a obtenção de lucro, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, haverá equiparação, para fins de apuração de tributos federais, nos termos do artigo 150, caput e § 1º, inciso II, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), c/c o artigo 41, § 1º, alínea "b", da Lei nº 4.506/1964 e artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943. Provado o exercício, por parte do interessado, pessoa física, no período em tela, de atividade habitual e profissional de comércio com o objetivo de obter lucro, a sua equiparação a pessoa jurídica, para fins fiscais, está correta.

GANHO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. INAPLICABILIDADE.

A equiparação da pessoa física a pessoa jurídica, para fins fiscais, impede a aplicação da tributação sobre ganho de capital de pessoa física.

BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO. VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA A CONSIGNAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Não havendo contrato social com objeto social declarado de compra e venda de veículos usados, e nem emissão de Nota Fiscal de Entrada e de Saída, não foram cumpridas as condições exigidas para aplicação da equiparação do comércio de veículos usados a operações de consignação.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa agravada, com redução de 150% para 100% em face da alteração da legislação com efeito retroativo.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter integralmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Rafael Zedral, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Alexandre labrudi Catunda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em **31/07/2020** (fl. 359) referente a **IRPJ** e reflexos, tendo tido o seu **lucro arbitrado**, no período entre o **3º trimestre do ano-calendário de 2015 e o 1º trimestre do ano-calendário de 2019**, em razão da pessoa física ter exercido atividade comercial no ramo de veículos usados, com habitualidade e com fim especulativo de lucro, e, intimado, optou pelo lucro presumido, sem, contudo, apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou Livro Caixa - que tampouco foram transmitidos ao SPED.

O **arbitramento** foi efetuado com base na **receita bruta na revenda de mercadorias** apurada por meio dos seguintes documentos: (I) Certidões de Histórico de Propriedade de Veículo (fls. 4/24); (II) Demonstrativos das Vendas dos Veículos Adquiridos em 2015, 2016 e 2017 (arquivos não-pagináveis às fls. 43, 44 e 45); e, (III) cópias dos DUTs (Documento Unico de Transferência) de aquisição e venda dos veículos no período de 2015 a 2019 (fls. 46/178).

O crédito tributário exigido alcançou **R\$ 497.588,11**, incluindo imposto, contribuições, multas qualificadas e agravadas (225%), e juros de mora calculados até 07/2020 (fls. 1 a 359).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) consta às fls. 331 a 350 e os Autos de Infração (AI) às fls. 242 a 328. O AI de IRPJ (fls. 242 a 274) aponta, à fl. 245:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 09/2015, 12/2015, 06/2017, 09/2017, 12/2017, 03/2018, 06/2018, 09/2018 e 03/2019

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/10/2018:

Art. 603, inciso II, do RIR/18. Art. 530, inciso III, do RIR/99.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2016, 06/2016, 09/2016 e 12/2016

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 30/09/2018:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS

Considerando que o contribuinte está submetido ao lucro arbitrado, as receitas auferidas com as vendas de veículos usados estão sob a incidência do IRPJ e adicional e da CSLL, bem como sob a incidência cumulativa da COFINS e contribuição para o PIS, para exigí-los de ofício, pois não foram recolhidos e nem declarados à Fazenda Nacional, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável dos Autos de Infração lavrados.

Foi imputada ao Sr. João Victor Ribeiro, CPF 044.051.039-25, a **responsabilidade solidária** prevista no art. 124, inciso II (*sic*), da Lei nº 5.172/66 (CTN), conforme fl. 244:



PROCESSO: 10935-731.674/2020-14

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demais Responsáveis Tributários

CPF:

044.051.039-25

Nome:

JOAO VICTOR RIBEIRO

Responsabilidade Tributária:

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivo:

O contribuinte (empresário individual) afirmou que houve somente interesse próprio na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável dos Autos de Infração lavrados.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/01/2000

Art. 124, Inciso II, da Lei nº 5.172/66.

A impugnação (fls. 116 a 125) alegou:

1 - o Sr. Auditor exigiu que se inscrevesse no CNPJ, impondo à pessoa física a condição de pessoa jurídica, para fundamentar, em seguida, o arbitramento de lucro, sob a alegação de falta de emissão de notas fiscais e de respectivos registros contábeis;

2 - o Auto de Infração seria **nulo**, pois decorre de fiscalização encerrada em 14/07/2020, durante a vigência da Portaria SRFB nº 543/2020, alterada pela Portaria 4.105, de 30 de julho de 2020, que suspendeu a prática de atos administrativos até 31/08/2020, nos termos do art. 6º da Portaria 543/2020,

3 - Dentre tais atos se encontram a intimação para pagamento e a notificação de lançamento, sendo impossível exigir qualquer manifestação nesse período;

4 - O fato gerador foi alcançado pela **decadência**;

5 - Suas operações não tinham caráter “comercial”, como entendeu a fiscalização, e não ocorreram na quantidade (54 unidades) e na forma indicados no TVF; aliás, o cotejo entre os lançamentos em nome de JOÃO VICTOR RIBEIRO e os de J. R. Veículos – EIRELI, mostra veículos idênticos em ambas as autuações, sendo certo que não “comercializou” veículos usados;

6 - Além disso, o valor de crédito tributário deveria decorrer de eventuais ganhos de capital da pessoa física, que não desenvolvia atividade comercial, em que pese ter transacionado alguns veículos, visando obter algum lucro;

7 - Caso não se reconheça (I) a nulidade da autuação, e/ou (II) o erro cometido ao não se apurar eventual ganho de capital da pessoa física, há que se aplicar ao arbitramento a legislação prevista na Lei nº 9.716/1998 (transcrita no item 5 do TVF), que equipara vendas de veículos usados a operações de consignação, de modo que a receita bruta a ser utilizada como base do arbitramento, seja a diferença entre o custo de aquisição e o preço de venda;

8 - A qualificação da multa de ofício é descabida, pois não há prova do evidente intuito de fraude, sendo que a omissão de receitas não justifica a qualificação da multa (Súmula nº 14 do CARF), havendo, neste caso, apenas a constatação, pela fiscalização, de que “teria desempenhado atividade empresarial sem declaração à SRFB, fazendo-o, aliás, sem CNPJ, e nem mesmo apurando ganho de capital em suas DIRPF’s” (sic);

9 - o agravamento da multa de ofício só é cabível se as intimações para apresentar esclarecimentos, documentos ou arquivos não são atendidas no prazo, o que não ocorreu, sendo

inadequado entender como configuração de “não atendimento à fiscalização” a falta de apresentação de NF’s e registros contábeis e fiscais sabidamente inexistentes, por ser o fiscalizado pessoa física que nunca praticou atividade empresarial e cujo CNPJ só foi criado por indução decorrente das intimações fiscais anteriores, atendidas.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, afastamento o agravamento da multa, afirmando que esta só é cabível quando o contribuinte não atende às intimações da fiscalização, o que não ocorreu neste caso.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da impugnação, não tendo apresentado, tal como na impugnação, razões de mérito, bem como não tendo mantido o argumento de decadência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração lavrado em 31/07/2020 (fl. 359) referente a IRPJ e reflexos, tendo tido o seu lucro arbitrado, no período entre o 3º trimestre do ano-calendário de 2015 e o 1º trimestre do ano-calendário de 2019, em razão da pessoa física ter exercido atividade comercial no ramo de veículos usados, com habitualidade e com fim especulativo de lucro, e, intimado, optou pelo lucro presumido, sem, contudo, apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou Livro Caixa - que tampouco foram transmitidos ao SPED.

O arbitramento foi efetuado com base na receita bruta na revenda de mercadorias apurada por meio dos seguintes documentos: (I) Certidões de Histórico de Propriedade de Veículo (fls. 4/24); (II) Demonstrativos das Vendas dos Veículos Adquiridos em 2015, 2016 e 2017 (arquivos não-pagináveis às fls. 43, 44 e 45); e, (III) cópias dos DUTs (Documento Unico de Transferência) de aquisição e venda dos veículos no período de 2015 a 2019 (fls. 46/178).

O crédito tributário exigido é R\$ 497.588,11, incluindo imposto, contribuições, multas qualificadas e agravadas (225%), e juros de mora calculados até 07/2020 (fls. 1 a 359).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) consta às fls. 331 a 350 e os Autos de Infração (AI) às fls. 242 a 328. O AI de IRPJ (fls. 242 a 274) aponta, à fl. 245:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 09/2015, 12/2015, 06/2017, 09/2017, 12/2017, 03/2018, 06/2018, 09/2018 e 03/2019

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/10/2018:

Art. 603, inciso II, do RIR/18. Art. 530, inciso III, do RIR/99.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2016, 06/2016, 09/2016 e 12/2016

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 30/09/2018:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS

Considerando que o contribuinte está submetido ao lucro arbitrado, as receitas auferidas com as vendas de veículos usados estão sob a incidência do IRPJ e adicional e da CSLL, bem como sob a incidência cumulativa da COFINS e contribuição para o PIS, para exigí-los de ofício, pois não foram recolhidos e nem declarados à Fazenda Nacional, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável dos Autos de Infração lavrados.

Foi imputada ao Sr. João Victor Ribeiro, CPF 044.051.039-25, a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso II (*sic*), da Lei nº 5.172/66 (CTN), conforme fl. 244:

PROCESSO: 10935-731.674/2020-14

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demais Responsáveis Tributários

CPF
044.051.039-25

Nome
JOÃO VICTOR RIBEIRO

Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação
O contribuinte (empresário individual) afirmou que houve somente interesse próprio na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável dos Autos de Infração lavrados.

Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Oportuno destacar que a impugnação não entrou no mérito da responsabilidade solidária, tendo a DRJ considerado, corretamente, nos termos do disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Por conseguinte, a responsabilização solidária tornou-se definitiva, não se sujeitando a recurso na esfera administrativa.

PRELIMINAR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA e NULIDADE DO LANÇAMENTO

A defesa alega que houve cerceamento do direito de defesa quando da fiscalização em face de a autoridade fiscalizadora ter exigido que a pessoa física se inscrevesse no CNPJ, impondo a condição de pessoa jurídica, para fundamentar, em seguida, o arbitramento de lucro, sob a alegação de falta de emissão de notas fiscais e de respectivos registros contábeis e que o auto de infração seria, pois decorre de fiscalização encerrada em 14/07/2020, durante a vigência da Portaria SRFB nº 543/2020, alterada pela Portaria 4.105, de 30 de julho de 2020, que

suspendeu a prática de atos administrativos até 31/08/2020, nos termos do art. 6º da Portaria 543/2020.

Defende a Recorrente que se a prática de atos administrativos estava suspensa no âmbito da Secretaria da Receita Federal, influenciando inclusive no exercício completo e legítimo do direito de defesa da ora Impugnante durante o trabalho de auditoria, resta evidente que a fiscalização encerrada em 01/07/2020 consiste em ato nulo, que formalizou crédito tributário cuja manutenção não se impõe, defendendo que não havia atendimento ao contribuinte perante a SRFB nesse período, impossibilitando o atendimento à fiscalização e, no mínimo, passando ao contribuinte a conotação de que de fato não havia qualquer prazo em curso.

Ocorre que o procedimento fiscal do presente caso ocorreu nos limites da lei.

Sobre a nulidade dos atos administrativos dentro do processo administrativo fiscal temos o que estatui os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o PAF, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se vê, o art. 59, II do Decreto nº 70.235, de 1972, trata de nulidade de despachos e decisões, o que não é o caso dos autos de infração, que se enquadra no art. 59, I.

Ainda de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do auto de infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). Por sua vez, a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No art. 10 do mesmo Decreto 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente,

os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração ou a incompetência do autuante são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento dos autos em análise.

Portanto, a possível nulidade da ciência do TIPF por Edital e ausência da RMF nos autos de forma alguma maculam a constituição do crédito tributário, pois nenhum deles são elementos constitutivos obrigatórios do Auto de Infração, artigo 10.

Ademais, ao contrário do que afirma o Recurso Voluntário não há que se falar em nulidade do procedimento tributário em razão da suspensão temporária não [época do COVID de atos processuais estabelecida pela Portaria SRFB nº 543/2020 e suas alterações abaixo transcrita:

“Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19)

(...)

Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)

“Art. 7º Ficam suspensos os seguintes procedimentos administrativos até 31 de agosto de 2020: (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)

I - emissão eletrônica automatizada de aviso de cobrança e intimação para pagamento de tributos;

II - notificação de lançamento da malha fiscal da pessoa física; (Revogado(a) pelo(a) Portaria RFB nº 1087, de 30 de junho de 2020)

III - procedimento de exclusão de contribuinte de parcelamento por inadimplência de parcelas;

IV - registro de pendência de regularização no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) motivado por ausência de declaração;

IV - registro de pendência de regularização no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) motivado por ausência de declaração; e (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020) (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020) (Revogado(a) pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)

V - registro de inaptidão no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) motivado por ausência de declaração; e

V - registro de inaptidão no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) motivado por ausência de declaração. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020) (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020) (Revogado(a) pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)

VI - emissão eletrônica de despachos decisórios com análise de mérito em Pedidos de Restituição, Ressarcimento e Reembolso, e Declarações de Compensação. (Revogado(a) pelo(a) Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020)”

Nota-se, portanto, que o intuito da norma foi suspender e não extinguir a fiscalização, sendo direcionada às atividades presenciais nas unidades de atendimento da RFB.

Ademais, o procedimento administrativo-fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, e suas alterações, não está incluído no rol dos procedimentos administrativos suspensos.

Nota-se que não há qualquer mácula no procedimento de fiscalização.

Rejeita-se, portanto, as preliminares de cerceamento do direito de defesa e nulidade do auto de infração.

MÉRITO

Segundo consta do *Termo de Verificação Fiscal*, o crédito tributário em questão seria devido por conta da suposta omissão de receitas tributáveis auferidas pela ora Recorrente (pessoa física) por meio da sistemática realização de operações de compra e venda de veículos usados.

A Recorrente nega a conclusão de que, no período englobado pela auditoria, teria comercializado diversos veículos.

A Recorrente, todavia, confirma a seguinte informação fática às fls. 447 dos autos:

Conforme respondido ao Sr. Auditor, a Recorrente de fato realizou operações envolvendo carros usados ao longo de alguns anos, e obteve um certo rendimento sobre as diferenças entre o preço pago (custo) e a venda efetivada posteriormente.

No entanto, nada foi feito em caráter “comercial” ou “empresarial”, o que impede a manutenção do crédito tributário exigido.

Ocorre que a fiscalização provou não só as transações efetuadas, mas também sua habitualidade no período em tela (fls. 46 a 178).

Conforme destacado pela decisão da DRJ, *as provas são os DUT (“Documento Único de Transferência) correspondentes ao CRV (“Certificado de Registro de Veículos”, nome adotado*

em alguns Estados da União), que é documento obrigatório para transferir veículos do antigo para o novo proprietário.

A decisão da DRJ ainda ressaltou com relação às provas:

Há, no TVF, planilhas dos veículos adquiridos (fls. 332 a 334), bem como planilhas das receitas obtidas com a venda de 54 veículos no período de apuração (fls. 339 a 343), que provam o exercício, por parte do interessado, no período em tela, de atividade habitual e profissional de comércio com finalidade de obter lucro, o que impede aplicar ao mesmo a tributação sobre ganhos de capital de pessoa física. Veja-se o RIR/99:

“Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g")". (negritei)

E o RIR/2018 manteve o dispositivo, embora em outro artigo, como segue:

“Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil ;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b” ; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 1º); e

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “a” ; Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “b”);

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “c”);

IV - serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “d”);

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e seus adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “e”);

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “f”); e

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, exceto quando não explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, alínea “g” ; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único). (negritei)

Portanto, a regra de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica, para fins fiscais, aplica-se a todo o período abrangido pela autuação.

Assim, correta a equiparação realizada com base no que dispõe o artigo 150, do RIR/99, vez que restou demonstrada a prática reiterada de compra e venda de bens, em número de volume de negócios que afastam a natureza eventual ou esporádica de tais transações, configurando habitualidade e objetivo de lucro.

Ademais, a fiscalização não se baseou apenas na constatação de créditos bancários na conta do contribuinte para efetuar a equiparação em comento.

Como se não bastasse, foram dadas oportunidades ao contribuinte para comprovar o que de fato ocorreu, mas não foi apresentada qualquer comprovação neste sentido, sendo que no Termo de Intimação Fiscal nº 22, o Recorrente foi intimado também a (fl. 197):

2. Apresentar declaração expressa informando:

- **se houve somente interesse próprio** do intimado na comercialização dos veículos relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 9, lavrado em 31/01/2019;
- **se houve interesse em comum** com a participação da J R Veículos – Eireli/CNPJ: 02.554.651/0001-59, bem como do intimado na comercialização dos veículos relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 9, lavrado em 31/01/2019.

Fica facultado ao contribuinte apresentar também outros documentos e informações relevantes para elucidação desses pleitos desde que de maneira expressa ou em arquivos eletrônicos.

Demonstrativos, planilhas, declarações, etc. deverão estar datados e assinados pelo contribuinte ou pessoa que o represente, devendo então neste caso ser apresentada **Procuração**. Do contrário, serão considerados não apresentados.

Ato contínuo, a fiscalização conclui, conforme o TVF, que (fl. 332):

Os dados e informações coletados apontam que de fato o contribuinte adquiriu os veículos usados discriminados no Termo de Intimação Fiscal nº 9 e os vendeu a terceiros pessoas, seus clientes, evidenciando que, em nome individual, houve a exploração, habitual e profissional de atividade comercial, com fim especulativo de lucro, situação prevista no art. 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964.

E ainda, o Termo de Verificação Fiscal apresentou provas às fls. 331, 332, confirmando à aquisição de veículos usados para fins de comercialização relacionado referidos veículos, não tendo o Recorrente apresentado documentos bancários, tendo sido apresentado DUT's - Documentos Único de Transferência relativos às aquisições e venda dos veículos e ainda Demonstrativos de Vendas e por sua vez o contribuinte não comprovou a origem dos recursos e nem explicou o motivo de diversas transações com automóveis, sendo apresentado às fls. 333-334 uma lista de mais de 50 veículos.

Portanto, no que tange à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica o contribuinte não trouxe qualquer prova para comprovar suas alegações.

De fato, a regra de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica, para fins fiscais, aplica-se a todo o período abrangido pela autuação.

Por outro lado, com relação à inscrição do CNPJ, se o Recorrente não realizasse a inscrição, a fiscalização o faria, de ofício, até porque o CNPJ é o identificador único de pessoa jurídica perante a RFB, tratando-se de obrigação acessória indispensável tanto para a pessoa jurídica, quanto para a pessoa física a ela equiparada.

LUCRO ARBITRADO

O arbitramento foi efetuado com base na receita bruta na revenda de mercadorias apurada por meio dos seguintes documentos: (I) Certidões de Histórico de Propriedade de Veículo (fls. 4/24); (II) Demonstrativos das Vendas dos Veículos Adquiridos em 2015, 2016 e 2017 (arquivos não-pagináveis às fls. 43, 44 e 45); e, (III) cópias dos DUTs (Documento Único de Transferência) de aquisição e venda dos veículos no período de 2015 a 2019 (fls. 46/178).

O contribuinte se manifestou se manifestou para formalizar a opção pelo lucro presumido (fls. 229), porém não apresentou à autoridade fiscalizadora os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou Livro Caixa (artigo 527 do RIR/99), não tendo sido identificado nas buscas da fiscalização perante os sistemas da Receita Federal qualquer arquivo com informações fiscais e ou tributárias.

Com isso, foi corretamente aplicado o artigo 530, inciso III do Decreto 3.000/99 que dispõe que o imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, deve ser determinado com base no lucro arbitrado, tendo sido calculado corretamente pela fiscalização conforme consta às fls. 338-344 dos autos:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel
Seção de Fiscalização – Safis

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

PROCESSO nº: 10935.731674/2020-14
CONTRIBUINTE: JOÃO VICTOR RIBEIRO
CNPJ nº: 37.379.551/0001-18
TDPF-F nº 0910300.2020-00103-5
LOCAL DA LAVRATURA: DRF/CVL/PR DATA: 27/07/2020

Mês/Ano	Marca/Modelo	Chassi	Renavam	Placa	Data de Aquisição	Valor de Aquisição	Data de Venda	Valor de Venda	Receita
04/2018	IVW PASSAT CC 3.6 FSI	WVWBC63C8AE508455	0016.786043-7	ART-9442	21/06/2017	50.000,00	25/04/2018	65.000,00	65.000,00
TOTAL									65.000,00

Fonte de Dados: DUTs e demonstrativos das vendas dos veículos adquiridos pelo contribuinte.
Observação: Valores em Reais (R\$).

RECEITA EM 05/2018

Mês/Ano	Marca/Modelo	Chassi	Renavam	Placa	Data de Aquisição	Valor de Aquisição	Data de Venda	Valor de Venda	Receita
05/2018	FIAT DODGE RAM 2500	3D7KS28C18G110243	0094.574441-2	DZJ-3313	17/08/2017	70.000,00	28/05/2018	85.000,00	85.000,00
TOTAL									85.000,00

Fonte de Dados: DUTs e demonstrativos das vendas dos veículos adquiridos pelo contribuinte.
Observação: Valores em Reais (R\$).

RECEITA EM 08/2018

Mês/Ano	Marca/Modelo	Chassi	Renavam	Placa	Data de Aquisição	Valor de Aquisição	Data de Venda	Valor de Venda	Receita
08/2018	FIAT LINEA ABSOL. 1.8 DL	9BD11056CC1543572	0034.849418-1	AUL-6506	01/12/2017	21.000,00	01/08/2018	30.000,00	30.000,00
TOTAL									30.000,00

Fonte de Dados: DUTs e demonstrativos das vendas dos veículos adquiridos pelo contribuinte.
Observação: Valores em Reais (R\$).

RECEITA EM 03/2019

Mês/Ano	Marca/Modelo	Chassi	Renavam	Placa	Data de Aquisição	Valor de Aquisição	Data de Venda	Valor de Venda	Receita
03/2019	FIAT WEEKEND ADVENTURE	9BD37417SG5084199	0106.766125-2	BAB-0791	20/07/2017	40.000,00	25/03/2019	47.500,00	47.500,00
TOTAL									47.500,00

Fonte de Dados: DUTs e demonstrativos das vendas dos veículos adquiridos pelo contribuinte.
Observação: Valores em Reais (R\$).

As receitas auferidas por meio das vendas dos veículos usados acima listados estão sujeitas à incidência do IRPJ, CSLL, COFINS e contribuição para o PIS, sendo-lhes aplicada o percentual de 8% (oito por cento), acrescido de 20% (vinte por cento), para determinação da base de cálculo do IRPJ (lucro arbitrado), sobre a qual aplica-se o percentual de 15% (quinze por cento) para fins de obtenção do valor do IRPJ devido.

São contribuintes e, portanto, estão sujeitos ao pagamento do IRPJ, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. Elas devem apurar o IRPJ com base no lucro, que pode ser real, presumido ou arbitrado. A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) em cada trimestre, devendo ser recolhido integralmente, não sendo admitida quaisquer deduções. Contudo, na hipótese de período de apuração trimestral inferior a três meses (início de atividade, por exemplo), deverá ser considerado, para fins do adicional, o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelo número de meses do período.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na

13



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel
Seção de Fiscalização – Safis

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

PROCESSO nº: 10935.731674/2020-14
CONTRIBUINTE: JOÃO VICTOR RIBEIRO
CNPJ nº: 37.379.551/0001-18
TDPF-F nº 0910300.2020-00103-5
LOCAL DA LAVRATURA: DRF/CVL/PR DATA: 27/07/2020

legislação em vigor (Lei nº 8.981/1995, artigo 57).

Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido.

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Presumido (CSLL), também pela forma escolhida.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 1º).

As alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e de três por cento (3%).

8 – Da responsabilidade ilimitada da pessoa física pelos créditos tributários

A Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN) em seu art. 121, parágrafo único, inciso I, estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa, física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sendo contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Por outro lado, no inciso II, há previsão do responsável tributário, quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

O sujeito passivo pode ser contribuinte, isto é, aquele que realiza o fato gerador, ou o responsável quando sua obrigação decorra de expressa previsão legal, direta, solidária ou subsidiária.

O empresário individual é classificado como contribuinte tributário, uma vez que pratica o fato gerador do tributo, tendo com isso relação pessoal e direta com o fato gerador.

Conforme já visto, pode a responsabilidade dos sócios pelos débitos da sociedade ser subsidiária, assim a regra é de que sua eventual responsabilização por obrigações da entidade tem por pressuposto o integral esgotamento do ativo do patrimônio social. Porém a empresa individual é uma exceção a essa regra, esta não é considerada pessoa jurídica, nos ditames do artigo 44, do Código Civil, sendo equiparada à pessoa jurídica apenas para efeitos tributários, consoante depreende-se da leitura do artigo 150, parágrafo 1º, inciso II, do Decreto nº 3.000/1999, e, posteriormente, no art. 162, inciso II do § 1º, do Decreto nº 9.580/2018. Sobre o tema, assim, se manifestou o Tribunal Regional Federal, conforme ementa que segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCLUSÃO DO NOME DO TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ E

14

Por derradeiro, o pedido da Recorrente para aplicar ao arbitramento a previsão do art. 5º, da Lei nº 9.716/1998, que equipara vendas de veículos usados a operações de consignação, não pode ser aceito, pois o dispositivo estabelece que:

“Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação

de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação”.

Portanto, são duas condições para aplicação da equiparação disposta na legislação acima: existência contrato social, com compra e venda de veículos usados como objeto social declarado; emissão Nota Fiscal de Entrada e de Nota Fiscal de Saída.

Nota-se que essas duas condições não foram cumpridas, não podendo ser atendido do pedido do Recorrente.

MULTA QUALIFICADA

O Auto de Infração aplicou a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 em sua modalidade *qualificada* no patamar de 150% sobre o valor do tributo apurado (art. 44, §1º, da Lei 9.430/96) e, igualmente, entendeu por seu agravamento (art. 44, § 2º). O agravamento da multa já foi afastado pela decisão da DRJ.

Portanto, a Recorrente foi punida com a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), c/c artigo 72 da Lei nº 4.502/64, cuja redação da época dos fatos segue abaixo transcrita:

“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 inexistente;

(...)

§ 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 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)”.

“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A fiscalização fundamentou a qualificação em face do considerável lapso de tempo em que a Recorrente teria desempenhado atividade empresarial sem declaração à SRFB, fazendo-o sem CNPJ, e nem mesmo apurando ganho de capital em suas DIRPF's.

A Recorrente defende que a qualificação da multa de ofício somente tem cabimento quando há comprovação específica e pormenorizada acerca do *evidente intuito de fraude* do contribuinte, caracterizada por *dolo, fraude* ou *conluio*, afirmando que não há

especificação de quaisquer fatos capazes de configurar *dolo, fraude ou conluio* e que, assim, fariam transparecer o suposto “*evidente intuito de fraude*” capaz de justificar a aplicação da multa de ofício em sua modalidade *qualificada*.

Argumentou ainda a Recorrente que a *qualificação* da multa, neste caso, decorre da simples (e hipotética) omissão dos rendimentos que o Auditor entendeu como sendo passíveis de tributação e que a *omissão de receitas* não justifica, por si só, a qualificação da referida sanção.

Por sua vez, o TVF fundamentou a qualificação da multa nos seguintes termos (fls. 347 e 348):

Mesmo na condição de pessoa física, nesse período em que aconteceram as aquisições e vendas dos veículos usados relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 9, lavrado em 31/01/2019 (fls. 27/31), o contribuinte poderia muito bem manter-se em parte regularizado com as suas obrigações tributárias perante o Fisco Federal, mas **não** foi isso que ocorreu, pois, de maneira deliberada e reiterada, a sua conduta persistente, nefasta ao interesse público, foi a de não entregar as declarações do imposto de renda da pessoa física de 2016 a 2020 (vide tela de consultas ao Portal MIDAS sobre a entrega das DIRPFs de 2016 a 2020 às fls. 234/235), para as quais os dados apurados pelo Programa de Apuração dos Ganhos de Capital (GCAP) deveriam ser armazenados e transferidos, sendo que, desta forma, os ganhos auferidos com sua alienação permaneceram fora do alcance dos olhos do Fisco Federal, tanto que tal fato é robustecido quando, após consulta formulada em Sistema Informatizado da RFB (Sinal/RDOC data do pagamento e Sinal/RDOC data de apuração), percebe-se que **não** houve pagamentos do imposto de renda sobre os ganhos de capital obtidos por ocasião da alienação desses veículos.

(...)

Assim, fica assente que o contribuinte conseguiu manter-se dolosamente anônimo perante o Fisco Federal até que a sua pessoa foi motivo de diligência fiscal em vista de fiscalização perpetrada contra a empresa J R Veículos – Eireli/CNPJ nº 02.554.651/0001-59, oportunidade em que foi revelado que ele já vinha exercendo atividade comercial de compra e venda de veículos usados desde 06/2015, o que despertou interesse fiscal para a recuperação dos tributos que foram sonegados, por meio de sua omissão dolosa que impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, tanto é que está sendo atuado no presente momento.

Portanto, restou demonstrado o objetivo do Recorrente de, dolosamente, sonegar todos os tributos a que pudesse eventualmente estar sujeito, seja como pessoa física, seja como pessoa jurídica, vez que nada declarou ao fisco sobre seus ganhos e muito menos sobre sua atividade comercial. É de se lamentar que o contribuinte não tenha tido a preocupação de formalizar sua atividade ou no mínimo seus ganhos em caráter de pessoa física que defende atuar.

Fato é que a displicência do contribuinte, sua intenção de agir sem a devida formalização demonstra conduta dolosa de ganho a margem das regras basilares do sistema jurídico tributário.

Referida postura descompromissada com a formalização de contratos, documentos fiscais, estruturas jurídicas prejudica não apenas a arrecadação, mas também as pessoas envolvidas na negociação, os fornecedores, a concorrência, enfim, todos os demais contribuintes que agem nos termos da lei.

Nesse cenário, a omissão dolosa configura fraude, o que justifica a aplicação da multa de ofício qualificada.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar os Recorrentes em face de alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

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

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

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

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

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

II - **apresentar os arquivos ou sistemas** de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - **apresentar a documentação técnica** de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do caput do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova lei, através da substituição do inciso VI acima, passou a dispor que na hipótese de **ausência de reincidência, deve ser aplicada (no caso reduzida) a multa de 100%, sendo, portanto, reduzida de 150% para 100%.**

Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais **automaticamente** a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes era de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Conseqüentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Resumindo, mantenho a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

Diante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, afastar as preliminares e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter integralmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni