



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11075.001422/2006-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.506 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente JORGE LUIZ NOLIBOS DORNELLES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. COMISSÕES EM ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO.

Configura infração não informar em Declaração de Ajuste Anual rendimentos provenientes do trabalho não-assalariado correspondentes a comissões em atividade de intermediação.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF N. 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. FRAUDE COMPROVADA.

Restando-se comprovado o aspecto subjetivo do infrator consistente na intenção de realizar o ilícito e obter o resultado, deve ser aplicada a multa qualificada de 150%.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-005.506 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11075.001422/2006-49

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que tem objeto crédito tributário de IRPF constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas correspondentes a comissões em atividade de intermediação (agenciamento de fretes rodoviários) percebidas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003.

De acordo com o *Relatório da Ação Fiscal* (fls. 28/41), dados internos corroborados por elementos obtidos em diligência junto à TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA, empresa tomadora dos serviços, constatou-se que JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES havia recebido as referidas comissões por meio de uma de suas empresas individuais. A propósito, a diligência foi promovida a partir de informações de pagamentos em benefício da respectiva empresa individual, prestadas em Declarações de Imposto Retido na Fonte – DIRF da tomadora dos serviços.

Ocorre que no período fiscalizado a empresa individual denominada *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, inscrita no CNPJ sob o n. 02.917.747/0001-34, havia apresentado DIPJ na condição de “INATIVA”, tendo sido constatada sua inexistência de fato, conforme *Termo de Encerramento de Diligência* lavrado em 05.09.2003 do qual o contribuinte foi pessoalmente cientificado.

Segundo a autoridade fiscal, o confronto entre os pagamentos realizados informados por terceiros em benefício da referida empresa individual de titularidade do ora recorrente e os rendimentos tributáveis informados nas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário 2001, 2002 e 2003 demonstraram a ocorrência de omissão de rendimentos.

Tendo sido devidamente notificado da autuação fiscal o ora recorrente apresentou impugnação (fls. 163/164) sustentando, em síntese, que não recebeu nenhum dos valores das pessoas jurídicas mencionadas correspondentes às comissões de agenciamento de fretes rodoviários, bem assim que não tendo obtido qualquer proveito econômico não havia como ser enquadrado no regramento legal previsto no auto de infração em virtude da ausência de suporte fático que pudesse embasar o lançamento

Em acórdão de fls. 172/176 a 2ª Turma da DRJ de Santa Maria entendeu por julgar o lançamento procedente, mantendo-se o crédito tributário exigido, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“A fiscalização efetuou uma circularização, abrangendo as empresas anteriormente diligenciadas, Transportadora Brasil Rodoviários Ltda e Di Canalli Comércio, Transportes e Empreendimentos Ltda, intimando-as a apresentar as cópias dos documentos fiscais correspondentes aos pagamentos efetuados à empresa individual do autuado, informados nas DIRFs.

Em resposta às intimações, as referidas empresas enviaram à Fiscalização as notas fiscais, com cópia às fls. 57 a 85.

Posteriormente, tendo em vista divergências verificadas na documentação apresentada pelas empresas diligenciadas, foram lavrados novos Termos de Solicitação de Esclarecimentos.

Em decorrência, foram prestadas, entre outras, as seguintes informações por ambas as empresas:

* Os serviços foram prestados pela pessoa jurídica Jorge Luiz Nolibos Dornelles, CNPJ nº 00.826.294/0001-05.

** Diante da impossibilidade de envio da DIRF com o nº d9 CNPJ constante das notas fiscais, dada a inversão de algarismos, constando na NF o nº 00.286.294/0001-05, quando o nº correto é 00.826.294/0001-05, as empresas diligenciadas enviaram as declarações para o CNPJ nº 02.917.747/0001-34, de acordo com a orientação do próprio contribuinte, segundo o qual nesta empresa individual teriam sido contabilizados os referidos documentos fiscais.*

As notas fiscais apresentadas pelas empresas comprovam a prestação de serviços pelo autuado e o consequente recebimento do pagamento, pois, não havendo nelas consignação de que as operações tenham sido com pagamento a prazo, presume-se que tenham sido com pagamento à vista.

[...]

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. O conceito de fraude é amplo, **mas sempre existe o dolo**, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado nesse conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

[...]

No caso dos autos, como explicitado na descrição dos fatos do auto de infração, o contribuinte, reiteradamente, nos três anos-calendários fiscalizados, omitiu, deliberadamente, em suas declarações de ajuste anual, rendimentos auferidos em atividade de agenciamento de fretes rodoviários, tendo como único resultado possível, a redução do imposto devido.

Assim, o autuado adotou conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento da natureza e circunstâncias materiais do fato gerador, tipificada no artigo 71 da Lei 4.502, de 1964.

Por conseguinte, correta foi a aplicação da multa de ofício qualificada.”

Regularmente intimado da decisão de 1ª instância em 06.08.2014 (fls. 177) o recorrente apresentou Recurso Voluntário de fls. 180/182 em 04.09.2014, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações de mérito.

O recorrente sustenta as seguintes alegações:

(i) Preliminar de prescrição intercorrente (fls. 181):

Que a seção de julgamento em 1º grau realizou-se no dia 06.09.2006, sendo que a intimação da decisão ocorreu tão-somente em 05.08.2014, ou seja, depois de transcorridos aproximadamente 8 anos, restando-se reconhecer a prescrição intercorrente da ação fiscal administrativa, nos termos do artigo 1º, § 1º da Lei n. 9.873/1999, aplicada, à hipótese dos autos, por analogia.

(ii) Mérito (181/182):

Que para que o delito previsto e as multas arbitradas pela fiscalização resem configurados e cabíveis é necessário o recebimento dos valores que a fiscalização encontrou nas empresas transportadoras, valores não contabilizados, que não estavam na escrita normal das empresas, do que resulta perceber que o lançamento se deu sem embasamento fático;

Que para ser enquadrado no regramento legal previsto no AI é condição fundamental que exista prova material contundente que tais valores financeiros foram pagos, tendo havido proveito econômico, e que uma vez que não obteve vantagem econômica ilícita não poderia fraudar a Receita Federal;

Que a fraude fiscal consiste em, recebendo-se uma determinada quantia, não se proceda ao recolhimento tributário devido na operação, seja por não declarar o valor recebido ou declará-lo a menor, de sorte que não tendo recebido nada os valores apurados pela fiscalização são fictícios;

Que o suporte fático do lançamento fiscal encontra-se ausente, já que o alegado ato fraudulento de obtenção de proveito econômico não existiu;

Que o relatório fiscal não apresenta nenhum tipo de ato material caracterizador da fraude, haja vista que tudo se baseia em documentos não contabilizados, sem similitude com os originais, utilizados à margem de seu conhecimento; e

Que no procedimento administrativo não se vislumbra absolutamente nada de concreto ou material que possa configurar as infrações legais lançadas no relatório e passíveis de responsabilização.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da não aplicação da prescrição intercorrente

De início, entendo que não assiste razão ao recorrente ao defender pela ocorrência da prescrição intercorrente de acordo com o que prescreve o artigo 1º, § 1º da Lei n. 9.873/1999, o qual deve ser aplicado, aqui, por analogia.

Em primeiro lugar, observe-se que não há como se aplicar a Lei n. 9.873/1999 à hipótese dos autos, uma vez que a própria lei em referência dispõe que a prescrição ali prevista não se aplica aos processos e procedimentos de natureza tributária. Confira-se:

“Lei n. 9.873/1999

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.”

Em segundo lugar, veja-se que se, por um lado, o crédito tributário discutido em processo administrativo fiscal fica com exigibilidade suspensa, nos termos do que dispõe o artigo 151, III do CTN, por outro, é bem verdade que o próprio artigo 174 do CTN considera a constituição definitiva como termo *a quo* para contagem do prazo prescricional. Quer dizer, enquanto estiver pendente decisão definitiva no processo administrativo tributário não há se falar em início de contagem do prazo prescricional. E se não há início de prazo prescricional, por óbvio que não se cogitará de prescrição intercorrente.

“Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

[...]

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (grifei).

Em terceiro lugar, é de se reconhecer que a jurisprudência predominante é no sentido de que não há prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal, porquanto o CTN, enquanto lei complementar de normas gerais em matéria tributária, não estabelece prazo específico para tanto (prazo de preempção), além do que o prazo prescricional só tem início com a constituição definitiva do crédito, que ocorre apenas com a decisão definitiva proferida no processo administrativo fiscal.

Tanto é assim que o CARF aprovou o enunciado de Súmula Vinculante n. 11, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF n. 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por essas razões, reafirmo que não assiste razão ao recorrente no que tange à alegação de prescrição intercorrente. Passo, agora, ao exame das alegações meritórias.

2. Alegações de que a infração e a penalidade não restaram configurados em razão do não recebimento dos valores

Verifico que as alegações meritórias são basicamente aquelas que já foram ventiladas na peça impugnatória. O recorrente continua por sustentar que não recebeu quaisquer valores de pessoas jurídicas correspondentes às comissões de agenciamento de fretes rodoviários e que, não tendo obtido qualquer proveito econômico, não há suporte fático que possa embasar o lançamento. Em síntese, o recorrente defende que para que a infração e a multa restassem configuradas haveria a necessidade de se comprovar que tais valores foram efetivamente pagos e recebidos.

Não há como concordar com essa linha de defesa exposta pelo recorrente, conforme demonstrarei nos parágrafos seguintes. Aliás, penso que seja apropriado enfrentar tal linha de defesa partindo-se da análise dos próprios dispositivos normativos capitulados na infração, passando-se pelos elementos fáticos que serviram de fundamento à autuação e bem comprovaram a materialidade do fato gerador, para, em seguida, analisar a aplicação da multa e, ao final, concluir pela procedência do lançamento.

2.1. Do enquadramento da infração

Conforme se pode verificar do Relatório da Ação Fiscal – 3. *Infrações Apuradas* (fls. 35 e ss.) a capitulação da infração se deu com base nos artigos 1º a 3º, *caput* e parágrafos 1º

e 4º da Lei n. 7.713/88, artigos 1º a 3º da Lei n. 8.134/90, artigo 1º da Lei n. 10.451/2002 e artigo 45, III do Decreto n. 3.000/99 – RIR, cujas redações transcrevo abaixo:

“Lei 7.713/88

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Lei 8.134/90

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Decreto n. 3.000/99

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

III - remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem por conta própria;” (grifei).

De acordo com a legislação tributária consolidada no artigo 45 do Decreto n. 3.000/99 vigente à época da autuação, os rendimentos provenientes do trabalho não assalariado encontravam-se sujeitos à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF. As comissões que recebiam os agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticassem por conta própria sujeitavam-se às regras do IRPF.

E a despeito de a prestação dos serviços ter sido realizada perante pessoa jurídica a quem caberia a retenção e recolhimento do imposto, tal como ocorreu na hipótese dos autos, o fato é que as comissões pela atividade de intermediação deveriam integrar a base de cálculo do IRPF na Declaração de Ajuste Anual. A propósito, impende destacar que em momento algum o recorrente se insurge contra esse ponto, tendo se limitado a sustentar, desde a peça impugnatória, que não percebeu os valores aqui discutidos.

Devo abrir um parêntesis apenas para afirmar que a circunstância de a fonte pagadora ter realizado ou não a retenção do imposto é de todo irrelevante para o deslinde da discussão *sub examine*, uma vez que constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário. É esse o teor da Súmula CARF n. 12. Confira-se:

“Súmula CARF nº 12

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. **(Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Retomando a linha de raciocínio desenvolvida, é de reconhecer que os rendimentos a título de comissões em atividade de intermediação de negócios percebidos por pessoas físicas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticam por conta própria, devem ser tributados na pessoa física como rendimentos do trabalho não-assalariado e, portanto, submetendo-se às regras do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF deveriam ser informados na Declaração de Ajuste Anual.

Tanto é que o artigo 150, § 2º, III do Decreto n. 3.000/99 vigente à época da autuação dispunha que as pessoas físicas que, individualmente, exercessem profissões ou explorassem as atividades de agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticassem por conta própria, não poderiam ser cadastradas no CNPJ, por não ser consideradas pessoas jurídicas. Confira-se:

“Decreto n. 3.000/99 - RIR

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:

[...]

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

Conforme se pode constatar da Ficha de Cadastro da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (fls. 95/96) a pessoa jurídica denominada *JORGE LUIZ NOLIBOS DORNELLES*, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, inscrita no CNPJ sob o n. 02.917.747/0001-34, apresentava como ramo de atividade o “Transporte Rodoviário de Cargas em Geral, Intermunicipal, Interestadual”, de acordo com sua descrição do CNAE Fiscal n. 6026-7/02.

E ainda que fosse possível vislumbrar que a referida empresa pudesse prestar os serviços de intermediação por conta própria, o fato é que a autoridade fiscal constatou que ela havia apresentado DIPJ na condição de “INATIVA” relativamente aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, tendo sido constatada sua inexistência de fato, conforme Termo de Encerramento de Diligência lavrado em 05.09.2003 do qual o contribuinte foi pessoalmente cientificado.

Também não há como cogitar-se que os serviços de intermediação tenham sido prestados por meio da empresa individual também de titularidade do recorrente denominada *JORGE LUIZ NOLIBOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES – Representações Comerciais*, CNPJ nº 00.826.294/0001-05, já que o próprio recorrente afirmou, em resposta à fiscalização (fls. 89/90), que a empresa encontrava-se com situação cadastral “BAIXADA” desde 31.12.1995.

Nos termos da legislação de regência, as comissões de representação comercial em que o agente ou o representante sem vínculo empregatício, tomando parte em atos de comércio, não os praticassem por conta própria, tal como ocorre na hipótese dos autos, deviam ser tributados como rendimentos da própria pessoa física e, portanto, deveriam integrar a base de cálculo do imposto e ser informados na respectiva Declaração de Ajuste Anual, sendo irrelevante, para o caso, a existência de registro como pessoa jurídica no CNPJ.

2.2. Dos elementos que comprovam a ocorrência do fato gerador

De início, afirmo que tantos são os elementos fático-jurídicos constantes dos autos que comprovam que o recorrente efetivamente percebeu as comissões pela atividade de intermediação (agenciamento de fretes rodoviários). É bem verdade que a fiscalização agiu de modo exaustivo e, portanto, diferentemente do que sustenta o recorrente, comprovou a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física.

Em primeiro lugar, note-se que em resposta ao *Termo de Início de Fiscalização* o ora recorrente se limitou a dispor que *não emitiu documentos fiscais para as empresas constantes da notificação, uma vez que sua empresa encontrava-se desativada desde 2000*, bem assim que *teria comunicado à Polícia Civil o desaparecimento de documentos fiscais em seu escritório*, pelo que sugeriu que a Receita Federal intimasse as empresas declarantes dos pagamentos para que comprovassem a veracidade das Notas Fiscais por elas declaradas (fls. 85).

Se, por um lado, o ora recorrente atestou que sua empresa individual encontrava-se desativada desde 2000, por outro, nada comprovou a respeito do suposto sumiço de documentos fiscais em seu escritório, quando bastaria ter juntado à sua resposta o B.O. Policial ou qualquer outro registro policial equivalente, porque é por meio de documentos tais que a os fatos são atestados juridicamente.

O ora recorrente foi novamente instado a prestar esclarecimentos, conforme se pode constatar do *Termo de Solicitação de Esclarecimentos* (fls. 87), tendo apresentado resposta de fls. 89/90, podendo-se destacar alguns trechos que são relevantes para o deslinde da discussão aqui travada. São eles:

“Que as notas fiscais de prestação de serviço tem similitude com as mandadas fazer pelo mesmo em gráfica local, em outubro de 1995, quando da criação de sua empresa, todavia deixa de afirmar com precisão se são suas ou não em razão de que o CNPJ constante nas notas não corresponde ao CNPJ de sua ex-empresa, e porque conforme

registro policial em anexo, logo após a impressão dos blocos de notas os mesmos foram extraviados;

Com relação ao período retromencionado o ora signatário prestou sim serviços de agenciamento de cargas para as empresas acima nominadas, todavia, foram eventuais, esporádicos e jamais importaram nas vultosas somas nominadas na planilha anexa, fornecida por esta secretaria fazendária;

[...]

Com relação à empresa “DORNELLES – Representações Comerciais”, CNPJ nº 00.826.294/0001-05, empresa esta que foi do signatário, o mesmo tem a informar que ela foi constituída em 22/09/1995 e foi dada baixa da mesma em 31/12/1995 (cfe. documento municipal em anexo, nos termos da legislação vigente à época).” (grifei).

Pelo que se pode notar, e tal como já apontado pela própria autoridade fiscal às fls. 30, as informações prestadas pelo recorrente não constituem em negativa de autoria em relação à emissão das Notas Fiscais, ainda mais em razão de que a divergência apontada em relação ao número do CNPJ indicado nas Notas Fiscais pode ser atribuída a erro, proposital ou não, já que consiste em simples inversão de algarismos, tendo sido indicado o nº 00.286.294/0001-05 quando o nº correto seria 00.826.294/0001-05, sem contar que o CNPJ tal qual indicado nas Notas não corresponde a qualquer registro válido constante na base de dados do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Por outro lado, vale registrar que o próprio recorrente afirmou que havia prestado serviços de agenciamento de cargas para as empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI, bem assim que sua empresa *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia “*DORNELLES – Representações Comerciais*”, CNPJ nº 00.826.294/0001-05, encontrava-se em situação cadastral “BAIXADA” desde 31.12.1995.

Em segundo lugar, visando subsidiar a presente autuação a autoridade fiscal procedeu a circularização abrangendo as empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI, intimando-as por meio dos *Termos de Solicitação de Esclarecimentos* de fls. 47/49 e 51 para que apresentassem documentos fiscais emitidos pela pessoa jurídica *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES* correspondentes aos pagamentos informados nas respectivas DIRF relativas aos anos-calendário 2001, 2002 e 2003.

Em resposta à solicitação (fls. 55/77), a TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA apresentou as respectivas Notas Fiscais, conforme relação abaixo:

Ano-calendário 2001		
Data da emissão	NF	Rendimentos
14.05.2001	062 e 063	R\$ 30.049,79
12.06.2001	064	R\$ 25.643,05
06.08.2001	065	R\$ 29.978,84
19.10.2001	066	R\$ 10.468,55
09.11.2001	067	R\$ 8.800,96
07.12.2001	068	R\$ 11.121,73
Ano-calendário 2002		
24.01.2002	069	R\$ 8.203,05
13.09.2002	070	R\$ 67.660,14

11.12.2002	072	R\$ 20.995,18
Ano-calendário 2003		
10.01.2003	073	R\$ 4.470,16
14.02.2003	074	R\$ 4.876,44
12.03.2003	075	R\$ 8.002,99
11.04.2003	026	R\$ 5.297,33
15.05.2003	027	R\$ 11.514,50
11.06.2003	029	R\$ 15.407,70
10.07.2003	031	R\$ 6.211,33
14.08.2003	033	R\$ 9.338,36
22.09.2003	036	R\$ 4.085,16
31.10.2003	038	R\$ 5.469,83
17.11.2003	049	R\$ 6.896,09
16.12.2003	040	R\$ 4.003,91

Por sua vez, a DI CANALLI TRANSPORTES INTERNACIONAIS apresentou sua resposta às fls. 78/83, apresentando as respectivas Notas de acordo com a planilha abaixo:

Ano-calendário 2003		
Data da emissão	NF	Rendimentos
15.05.2003	028	R\$ 1.501,23
11.06.2003	030	R\$ 1.002,37
10.07.2003	032	R\$ 1.110,70
14.08.2003	034	R\$ 2.478,79
22.09.2003	037	R\$ 507,36

A título de esclarecimentos, vale registrar que as referidas empresas haviam sido diligenciadas previamente por meio de *Termos de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos* e na ocasião afirmaram que os serviços de agenciamento de frete teriam sido executados pela pessoa jurídica *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, inscrita no CNPJ sob o n. 02.917.747/0001-34. Todavia, em resposta aos *Termos de Solicitação de Esclarecimentos*, emitidos posteriormente, teriam apresentado Notas Fiscais emitidas pela *DORNELLES – REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS*, inscrita no CNPJ sob o n. 00.826.294/0001-05.

Em virtude das divergências verificadas na documentação apresentada foram lavrados novos *Termos de Solicitação de Esclarecimentos* (fls. 105/106 e 108/109). E conforme se constata das respostas juntadas às fls. 111/118 e 119/153, pode-se destacar as seguintes informações:

- (i) Que a pessoa jurídica *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS*, CNPJ n. 00.826.294/0001-05, efetuou a prestação dos serviços conforme Notas Fiscais apresentadas;

- (ii) Que diante da impossibilidade de envio da DIRF para a *DORNELLES – REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS*, dada a inconsistência no número do CNPJ indicado das Notas Fiscais, contataram a empresa prestadora dos serviços e foram orientadas pelo próprio Sr. Jorge a enviar as declarações em apreço para outra empresa individual de sua titularidade denominada *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, CNPJ n. 02.917.747/0001-34, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, uma vez que as receitas correspondentes às comissões já tinham sido contabilizadas na referida empresa individual;
- (iii) Que os contatos eram efetuados pela pessoa jurídica *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS*, CNPJ n. 00.826.294/0001-05, diretamente com seus departamentos comerciais; e
- (iv) Que não possuíam documentos bancários comprobatórios dos pagamentos, uma vez que a pessoa jurídica *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS*, CNPJ n. 00.826.294/0001-05, recebia os valores dos serviços agenciados diretamente dos clientes, “descontava sua comissão no ato” e repassava o valor líquido para as empresas;

Na mesma ocasião, a autoridade fiscal havia solicitado adicionalmente à TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA que apresentasse documentos fiscais correspondentes a valores contabilizados a título de “comissões pagas” ou “comissões sobre vendas”, não relacionadas com os documentos apresentados, tendo a empresa, portanto, apresentando as Notas n. 060 e 061 (fls. 124/125), adiante discriminadas, bem assim recebidos supostamente utilizados para o adiantamento de comissões, os quais foram juntados às fls. 148/153.

Ano-calendário 2001		
Data da emissão	NF	Rendimentos
04.02.2001	060	R\$ 9.219,33
02.03.2001	061	R\$ 9.001,74

À toda evidência que todos esses elementos fático-jurídicos descritos no curso deste tópico fazem-nos concluir pela procedência da autuação. Diferentemente do que sustenta o recorrente, entendo que a autoridade fiscal comprovou materialmente a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, nos termos dos artigos 1º a 3º, *caput* e parágrafos 1º e 4º da Lei n. 7.713/88, artigos 1º a 3º da Lei n. 8.134/90, artigo 1º da Lei n. 10.451/2002 e artigo 45, III do Decreto n. 3.000/99 – RIR.

De fato, a decisão de 1ª instância foi um tanto singela no que tange à valoração das provas que lastreiam o lançamento fiscal, mas isso não quer dizer que tenha sido proferida equivocadamente. Pelo contrário, no entendimento da 2ª Turma da DRJ de Santa Maria as Notas Fiscais apresentadas pelas empresas tomadoras dos serviços bem comprovaram a atividade de intermediação e o consequente recebimento do pagamento em contraprestação. Veja-se:

“As notas fiscais apresentadas pelas empresas comprovam a prestação de serviços pelo autuado e o consequente recebimento do pagamento, pois, não havendo nelas consignação de que as operações tenham sido com pagamento a prazo, presume-se que tenham sido com pagamento à vista.

Portanto, está correto o lançamento efetuado a título de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, correspondentes a comissões em atividades de intermediação de negócios – agenciamento de fretes.”

Valorando-se um tanto mais os elementos probatórios carreados aos autos, penso que ainda que as Notas Fiscais apresentadas pelas empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI tenham maior força probatória, não há como ignorar os demais elementos fático-jurídicos que constam nos autos e que, conjuntamente com aqueles documentos fiscais, acabam corroborando a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF.

Por exemplo, ainda que não seja considerado elemento probatório, o fato de o recorrente ter sido titular da empresa *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES – Representações Comerciais*, CNPJ nº 00.826.294/0001-05 é um forte indício de que ele detinha expertise suficiente para lidar com a intermediação de negócios.

Outro fato que também não pode ser desprezado e que deve ser, aqui, considerado como elemento probante e não mero indício, é que o recorrente não apresentou qualquer registro policial que pudesse atestar suas informações de que os documentos fiscais haviam desaparecido do seu escritório ou que logo após a impressão os blocos de notas foram extraviados. Quer dizer, o recorrente não comprovou devidamente que não havia emitido as Notas Fiscais apresentadas pelas empresas supracitadas, tendo levado a crer, a partir de informações vazias e destituídas de qualquer valor jurídico, que as referidas Notas haviam desaparecido.

Por outro lado, destaque-se, também, que o recorrente dispôs em sua resposta ao *Termo de Solicitação de Esclarecimentos* juntada às fls. 89/90 que havia prestado serviços de agenciamento de cargas para as empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI durante os anos-calendários de 2001, 2002 e 2003 e que tais serviços foram eventuais, esporádicos. Além do mais, e conforme bem apontado pela autoridade lançadora, se, por um lado, ele dispôs que as Notas Fiscais de prestação de serviços guardavam similitude com as que havia confeccionado em gráfica local, por outro, não negou de forma veemente que referidas Notas poderiam ser suas.

As informações prestadas pelas empresas DI CANALLI e TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA em respostas aos *Termos de Solicitação de Esclarecimentos*, juntadas, respectivamente, às fls. 111/118 e 119/153 também fazem parte do acervo probatório constante dos autos e, por isso mesmo, não devem ser ignoradas, mas, ao contrário, bem evidenciam a efetiva realização dos serviços de intermediação e os correlatos pagamentos à título de comissões.

Por fim, as Notas Fiscais apresentadas oportunamente pelas empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI comprovam juridicamente que o recorrente prestou os serviços de agenciamento de fretes e percebeu, de forma fraudulenta, as correspondentes comissões por meio de sua empresa individual denominada *JORGE LUIZ NOBILOS DORNELLES*, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, inscrita no CNPJ sob o n. 02.917.747/0001-34. Dito de outro modo, as referidas Notas Fiscais devem ser consideradas, aqui, provas materiais, suficientes e completas da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF.

O cotejo entre os pagamentos realizados pelas empresas TRANSPORTADORA BRASIL RODOVIÁRIO LTDA e DI CANALLI a título de comissões pelo agenciamento de fretes rodoviários e os rendimentos tributáveis informados pelo recorrente em suas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, juntadas, respectivamente, às fls. 7/8,

10/12 e 14/16, demonstraram a ocorrência da omissão de rendimentos do trabalho não-assalariado recebidos de pessoas jurídicas.

2.3. Da aplicação da multa qualificada

Resta-nos, agora, examinar se a multa qualificada foi aplicada corretamente, observando-se, de logo, que sua aplicação se deu com base no artigo 44, II da Lei n. 9.430/96, vigente à época da autuação, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004).

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004).”

O instituto da fraude fiscal tal qual alude o artigo 44, II da Lei 9.430/96 encontra-se previsto no artigo 72 da Lei n. 4.502/64. Veja-se:

“Lei n. 4.502/64

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.”

Extrai-se dos dispositivos transcritos que para a aplicação da multa qualificada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado no não pagamento e na não declaração do tributo devido, revestido de ação dolosa, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A ação dolosa é, por assim dizer, a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado.

Conforme se pode constatar das fls. 38, a autoridade lançadora entendeu pela aplicação da multa qualificada pelo fato de o recorrente de o recorrente omitir deliberadamente da base de cálculo do IRPF os rendimentos auferidos em atividade de agenciamento de fretes rodoviários. Confira-se:

“Cabe destacar que o conceito de dolo, para fins de tipificação do art. 71 da Lei 4.502/64, encontra-se no artigo 18, inciso I, do Código Penal, ou seja, o crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

É o caso em apreço, em que o contribuinte, nos anos-calendário fiscalizados, em Suas Declarações de Ajuste Anual, omite deliberadamente da base de cálculo do imposto rendimentos auferidos em atividade de agenciamento de fretes rodoviários, conforme demonstram os elementos obtidos no curso da ação fiscal.”

A DRJ também entendeu pela aplicação da multa qualificada pelas mesmas razões expostas pelas autoridade lançadora, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

“A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. O conceito de fraude é amplo, mas sempre existe o dolo, um comportamento intencional,

específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado nesse conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

[...]

No caso dos autos, como explicitado na descrição dos fatos do auto de infração, o contribuinte, reiteradamente, nos três anos-calendários fiscalizados, omitiu, deliberadamente, em suas declarações de ajuste anual, rendimentos auferidos em atividade de agenciamento de fretes rodoviários, tendo como único resultado possível, a redução do imposto devido.

Assim, o autuado adotou conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento da natureza e circunstâncias materiais do fato gerador, tipificada no artigo 71 da Lei 4.502, de 1964.”

Pelo que se pode perceber das circunstâncias fáticas e jurídicas que revestem a discussão aqui travada, evidentemente que não se trata de mero erro na interpretação da legislação tributária. Ao contrário, o que restou comprovado foi que o recorrente valeu-se de empresa individual para perceber as comissões que lhe eram devidas pelo agenciamento de fretes rodoviários, quando, nos termos da legislação de regência, deviam ser tributados na própria pessoa física, integrando a base de cálculo do IRPF e constando da respectiva Declaração de Ajuste Anual.

Primeiramente porque as comissões percebidas pelos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticassem por conta própria, estavam sujeitas à incidência do IRPF. Em segundo lugar, a empresa individual denominada *JORGE LUIZ NOLIBOS DORNELLES*, nome fantasia *DORNELLES – Representações Comerciais*, CNPJ nº 00.826.294/0001-05 por meio da qual o recorrente havia emitido as Notas Fiscais pelas respectivas prestações dos serviços encontrava-se com situação cadastral “BAIXADA” desde 31.12.1995, de acordo com o que afirmara o próprio recorrente em resposta à fiscalização de fls. 89/90.

Além do mais, é de se notar que a outra empresa individual de titularidade do recorrente também denominada *JORGE LUIZ NOLIBOS DORNELLES*, nome fantasia *COMÉRCIO DE CEREAIS FRONTEIRA*, inscrita no CNPJ sob o n. 02.917.747/0001-34 tanto apresentava ramo de atividade incompatível com exploração de atividades de intermediação de atos de comércio como também havia apresentado DIPJ na condição de “INATIVA” para o período fiscalizado, tendo sido constatada sua inexistência de fato, conforme Termo de Encerramento de Diligência lavrado em 05.09.2003 do qual o contribuinte foi pessoalmente cientificado.

Quer dizer, o recorrente valeu-se de empresa individual quando não poderia fazê-lo por quaisquer das perspectivas, quer seja porque tomando parte em atos de comércio não os praticou por conta própria, quer seja pelo fato de que ambas as empresas individuais encontravam-se inativas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. E como não bastasse, tal prática se deu reiteradamente durante o período fiscalizado, o que evidencia o intuito fraudulento, doloso, de visar omitir deliberadamente rendimentos que eram sujeitos à tributação do IRPF e que, portanto, deviam ser informados nas Declarações de Ajuste Anual.

Restando-se comprovado o aspecto subjetivo do infrator, consistente na intenção de realizar o ilícito e obter o resultado, deve-se concluir pela manutenção da multa qualificada. É nesse sentido, aliás, que tem se manifestado esse Tribunal. Confira-se:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2007, 2010

[...]

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. INTENSIDADE DOLOSA DO INFRATOR. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO.

Diferente da multa de ofício de 75%, que é objetiva e decorre do tipo (lei), imposta com culpa ou dolo, na imposição da multa qualificada de 150% é necessário aferir o aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A imposição da multa qualificada exige, assim, a comprovação da intensidade dolosa do infrator. Mero erro na interpretação da lei não implica dolo.

[...]

(Processo n. 19.515.000901/2011-91. Acórdão n. 2201-002.530, Conselheiro Relator Francisco Marconi de Oliveira. Sessão de 11.09.2014. Publicado em 19.11.2014).”

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE COMPROVADA. 150%.

Em tendo a fiscalização, através de adequado procedimento investigatório, comprovado o dolo dos contribuintes com intuito de burlarem o fisco, deve ser mantida a multa majorada.

[...]

(Processo n. 10166.721436/2010-87. Acórdão n. 2801-02.285, Conselheiro Relator Sandro Machado Reis. Sessão de 12.05.2012. Publicado em 18.07.2012).”

Por essas razões, entendo pela manutenção da multa qualificada, aplicada, portanto, corretamente e em consonância com a legislação de regência vigente à época da autuação.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega