



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.730124/2018-24
ACÓRDÃO	1301-007.827 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO CESAR RUTZEN EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.

O contribuinte reconheceu não ter a empresa oferecido as receitas de aplicações financeiras à tributação. Correta a exigência no presente processo, visto que a beneficiária das aplicações é a pessoa jurídica autuada, e que os investimentos já existiam antes da empresa começar a auferir receita de prestação de serviços, não restando provado que são dela decorrentes.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Por decorrer do mesmo motivo de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverá ter o lançamento dele reflexo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO. NÃO COMPROVADO. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo registrado e/ou ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. NÃO SUBSISTE.

A mera constatação de omissão de receitas não satisfaz o ônus probatório necessário para atribuir responsabilidade pessoal ou solidária ao gestor, devendo ser afastada a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo Cesar Rutzen.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%, bem como para afastar a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo Cesar Rutzen.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-86.031, proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente as Impugnações, mantendo o crédito tributário exigido, bem como a imputação de responsabilidade ao sujeito passivo solidário, Sr. Paulo Cesar Rutzen.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Em procedimento fiscal na empresa acima identificada e, diante de irregularidades apuradas, referentes aos anos-calendário (AC) 2013 a 2015, foram lavrados Auto de Infração de IRPJ (fls. 844 a 866) e CSLL (fls. 868 a 887) em que constituídos créditos tributários no importe de R\$41.068,77 e R\$198.604,95, respectivamente, aí incluídos os valores do imposto/contribuição, multa de ofício (150%) e juros de mora (estes calculados até 30/11/2011).

2. A DRF/Porto Alegre assim descreveu a infração apurada no Relatório de Ação Fiscal – RAF, a seguir resumido (fls. 889 a 902):

I. INTRODUÇÃO:

I.1 DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA:

2.1. A pessoa jurídica fiscalizada, acima identificada, é uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli) que tem por objeto social, segundo consta no contrato social de 20/04/2012, a exploração do ramo de consultoria, planejamento empresarial e participações em outras empresas.

2.2. No período abrangido pela ação fiscal, anos-calendário 2013 a 2015, a fiscalizada foi optante pela tributação com base no lucro presumido, de acordo com as informações que constam nas respectivas declarações de informações econômico-fiscais (DIPJ 2014 - DOC 019, ECF 2015 - DOC e ECF 2016 - DOC 020).

I.2 DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS:

2.3. O presente relatório trata da identificação de omissão de rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa, reduzindo, assim, a base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2.4. No decorrer da ação fiscal foi identificada ainda a utilização da fiscalizada para o recebimento de rendimentos do trabalho de seu titular, típico caso de "pejotização", cujos efeitos fiscais foram tratados no Processo Administrativo (PA) nº 11080.730140/2018-17, uma vez que o sujeito passivo é a pessoa física do titular.

II. ELEMENTOS APRESENTADOS PELO FISCALIZADO

2.5. No decorrer da presente ação fiscal foram produzidos diversos termos de intimação, relacionados às matérias objeto de verificação. Neste relatório mencionaremos tão somente termos que tenham relação com o objeto do presente lançamento, mas todos os documentos produzidos e respectivas respostas constam no processo.

2.6. Em 05/05/2017, a fiscalizada foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) por meio de edital, uma vez que o documento enviado pelos Correios retornou com a informação de "mudou-se". Posteriormente, a pessoa física Paulo Cesar Rutzen, na condição de titular da fiscalizada, foi intimada quanto ao início da ação fiscal, a apresentar as informações e documentos solicitados no TIAF, bem como a providenciar a atualização do endereço da pessoa jurídica perante o CNPJ.

2.7. No TIAF foram solicitados os comprovantes de rendimentos pagos ou creditados e de retenção do imposto de renda na fonte fornecidos pelas instituições financeiras em que a fiscalizada manteve aplicações nos anos 2013, 2014 e 2015. Também foi solicitado que a fiscalizada informasse os motivos para a não inclusão de rendimentos informados em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do AC 2013 e nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) dos AC 2014 e 2015, nos seguintes termos:

“2.10 As instituições financeiras, por meio da DIRF, declararam ter pago ou creditado ao contribuinte fiscalizado os rendimentos discriminados no demonstrativo anexo a este Termo de Início de Ação Fiscal (Anexo I). Tendo em conta que essas receitas não foram declaradas na DIPJ do ano-calendário 2013 e nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) dos anos-calendário 2014 e 2015, informar os motivos que justificaram a não inclusão desses rendimentos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como apresentar os documentos comprobatórios das alegações”.

2.8. Em resposta ao TIAF, a fiscalizada anexou documentos ao edossê 10010.058129/0517-12, protocolado para receber documentos referentes a esta fiscalização. Apresentou extratos bancários, comprovantes de rendimentos e informou que *“as contas correntes dessas instituições não eram movimentadas regularmente, sendo que não foram incluídos os rendimentos na base de cálculo da CSLL e do IRPJ: a) pelo não recebimento de informações das instituições financeiras ou b) por extravio dos mesmos; o contribuinte sempre cumpriu com todas as obrigações e certamente neste ponto laborou em equívoco”.*

III. DA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA E VARIÁVEL:

2.9. Reproduziu legislação: artigo 25 da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 12.973, de 2014; os artigos 521 e 770 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999: RIR/99; e o artigo 29 da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 12.973/2014).

III.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DE APLICAÇÕES DE RENDA FIXA:

2.10. A partir da consulta à DIPJ AC 2013, bem como à ECF AC 2014 e 2015, verificamos que a fiscalizada deixou de incluir os ganhos decorrentes de aplicações financeiras na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desses períodos.

2.11. Vejamos exemplos das apurações que constam nesses demonstrativos:

- DIPJ ac 2013 - 4º trimestre: (...)
- ECF ac 2014 - 3º trimestre: (...)
- ECF ac 2015 - 2º trimestre: (...)

2.12. Contudo, ao consultarmos as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF (DOC 021) em que a fiscalizada foi informada como beneficiária, identificamos rendimentos no período objeto da verificação fiscal.

2.13. As informações sobre rendimentos e retenções informadas nas DIRFs (retenção na fonte ocorreu sob o código 3426 - Aplicações de Renda Fixa PJ) foram totalizadas em períodos trimestrais e confrontados com as informações prestadas pelo contribuinte na DIPJ relativa ao AC 2013, e nas ECF relativas aos AC 2014 e 2015.

2.14. Na DIPJ foram cotejados os Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável discriminados nas linhas 10 das fichas 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido e nas linhas 06 das fichas 18A -Apuração da CSLL sobre o Lucro Presumido.

2.15. Nas ECF foram cotejados com os valores informados no código 11 do Registro P200 – *Apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido* e no código 7 do Registro P400 - *Apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido*.

2.16. No anexo I a este relatório constam todos os valores informados em DIRF pelas instituições financeiras e que foram omitidos pela fiscalizada. Relembrando, a fiscalizada foi intimada a informar os motivos para a não inclusão desses valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (TIPF), vindo a confirmar que não incluiu os valores em sua apuração, referindo o extravio de documentos ou não recebimento de informações.

2.17. O caso de extravio de documentos tem previsão no RIR/99, em seu artigo 264, que dispõe que, na hipótese de extravio de documentos de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e dará minuciosa informação ao órgão competente do Registro do Comércio. A fiscalizada nada apresentou ou referiu a esse respeito, apenas aventou a hipótese de extravio, sem ao menos afirmar que houve o fato.

2.18. Quanto ao não recebimento de informações, a própria fiscalizada apresentou a esta fiscalização o informe de rendimentos do Citibank. E ainda preencheu essa informação na DIPJ do AC 2013, na Ficha 57 – Demonstrativo do Imposto de Renda, CSLL e Contribuição Previdenciária Retidos na Fonte - deixando os valores, todavia, fora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.19. Assim, uma vez que as declarações (DIPJ e ECF) do período não apresentavam discriminados quaisquer rendimentos e ganhos líquidos de aplicações de renda fixa, constatou-se a omissão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da totalidade dos rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa tributadas na fonte sob o código 3426.

IV. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

2.20. O artigo 25 da Lei nº 9.430/1996 e o artigo 521 do RIR/99 deixam claro que os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras devem ser acrescidos à base de cálculo para efeito de incidência do imposto e do adicional. O artigo 29 da Lei nº 9.430/1996 determina o mesmo para a CSLL. Identificada a omissão de receitas financeiras, os rendimentos auferidos devem ser acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.21. Para a apuração da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foram utilizados os valores informados nas DIRFs como os “Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável”.

2.22. Contudo, a apuração das bases de cálculo levou em consideração o fato de que a fiscalizada foi utilizada para o recebimento de rendimentos do trabalho da pessoa física, com o que houve o tratamento fiscal desses valores na pessoa do titular, Paulo Cesar Rutzen.

Com isso, nos períodos de apuração em que houve omissão de receitas financeiras foram descontadas das bases de cálculo a lançar os valores referentes às receitas já reconhecidas pela fiscalizada e levadas à tributação na pessoa física (processo administrativo 11080.730140/2018-17). O anexo II a este relatório discrimina a apuração das bases de cálculo a partir das quais foram lavrados os autos de infração.

2.23. A fundamentação legal está expressa no corpo dos autos de infração lavrados.

V. DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

2.24. Estabelece o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que a multa de ofício aplicada será de 150 % nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

2.25. A expressão "ação ou omissão dolosa", presente na definição de sonegação (art. 71, da Lei nº 4.502/1964), tem por significado a vontade livre e consciente direcionada a uma certa finalidade: produzir redução ou supressão no valor dos impostos e contribuições devidos, em prejuízo da Fazenda Pública. É importante referir o fato de o contribuinte ter pleno conhecimento das informações e tê-las omitido na apuração do IRPJ/CSLL. Conforme consta na DIPJ e na ECF, as receitas de aplicações financeiras de renda fixa, ao longo de todo período fiscalizado, foram declaradas como zero nos campos específicos.

2.26. A omissão desses rendimentos, que são de conhecimento da fiscalizada em face dos comprovantes de rendimentos e extratos por ela mesma apresentados, afasta, por falta de razoabilidade, a possibilidade de ter ocorrido erro escusável. Tais fatos, em verdade, denotam o caráter consciente e voluntário das condutas praticadas pelo fiscalizado, ou seja, caracterizam o dolo no sentido de reduzir, indevidamente, os tributos federais reiteradamente ao longo dos anos de 2013, 2014 e 2015, caracterizando, em tese, o crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

VI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TITULAR

2.27. O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que trata da responsabilidade de terceiros por crédito tributário, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

2.28. É evidente, no entanto, que a pessoa física dotada de poderes para gerenciar uma empresa, ao exercer sua atividade, o faz como órgão da pessoa jurídica. Quer dizer, no exercício regular da gerência ela não atua em seu nome, mas sim como parte orgânico-funcional da própria pessoa jurídica administrada. Por isso mesmo, o artigo 135, inciso III, do CTN, estabeleceu que, mesmo atuando como órgão da pessoa jurídica, se o administrador opera com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ele responde pessoalmente pelos eventuais créditos tributários decorrentes de seus atos. Neste caso, fica estabelecida uma situação de sujeição passiva solidária entre a pessoa jurídica, que ocupa a posição de contribuinte, e o administrador, que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável.

2.29. Na medida em que os fatos apurados constituem sonegação e, em tese, crime contra a ordem tributária praticado no exercício das atividades econômicas de um empreendimento, o titular da pessoa jurídica passa à condição de responsável solidário pelo crédito tributário lançado de ofício.

2.30. Assim, observadas as disposições constantes nos instrumentos contratuais da fiscalizada, há responsabilidade solidária pelo crédito tributário por parte de PAULO CESAR RUTZEN, CPF 441.649.200-68, titular da fiscalizada e responsável pela administração (cláusula 5ª do Instrumento Particular de Constituição).

VII. ENCERRAMENTO

2.31. Este relatório é parte integrante dos Autos de Infração constantes no processo administrativo fiscal nº 11080.730124/2018-24. Os documentos nele designados constam do referido processo.

ANEXO I AO RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

Valores informados em DIRF pela instituições financeiras e que foram omitidos pela Paulo Cesar Rutzen Eireli (...)

ANEXO II AO RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

Período	Fonte: DIPJ e ECF			
	Receitas	BC calculada pelo lucro presumido (32%)	Receita financeira omitida	Base de Cálculo omitida
		A	B	C
2013 T1	-	-	64.537,39	64.537,39
2013 T2	349.493,85	111.838,03	48.183,15	-
2013 T3	-	-	19.036,18	19.036,18
2013 T4	-	-	10.734,56	10.734,56
2014 T1	958.977,08	306.872,67	38.368,24	-
2014 T2	958.977,08	306.872,67	30.114,84	-
2014 T3	479.488,54	153.436,33	178.622,97	25.186,64
2014 T4	1.438.465,62	460.309,00	162.137,68	-
2015 T1	48.110,00	15.395,20	101.175,59	85.780,39
2015 T2	665.956,32	213.106,02	14.289,91	-
2015 T3	1.602.100,63	512.672,20	875.061,97	362.389,77
2015 T4	-	-	209.587,12	209.587,12

3. O contribuinte teve ciência do Auto de Infração de IRPJ em 16/10/2018 (fls.

906 e 907). Em 14/11/2018, apresentou Impugnação (fls. 918 a 930), nos seguintes termos, sinteticamente.

3.1. PAULO CESAR RUTZEN EIRELI, empresa individual de responsabilidade limitada, na qualidade de sujeito passivo principal; e PAULO CESAR RUTZEN, brasileiro, advogado, inscrito no CPF sob nº 441.649.200-68, na qualidade de sujeito passivo por responsabilidade, vêm, por seu procurador signatário, apresentar IMPUGNAÇÃO, com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235/1973, tendo em vista a manifesta improcedência da peça fiscal, demonstrada pelas razões fáticas e jurídicas adiante demonstradas.

I - SÍNTESE DOS FATOS

3.2. A impugnante e o seu sócio foram intimados, em 16/10/2018 (sic), do Termo de Início de Ação Fiscal, para apresentação de documentos fiscais e esclarecimentos quanto aos serviços prestados às pessoas jurídicas relacionadas pela Fiscalização, além de justificar a não inclusão de algumas receitas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.3. Com transparência e boa-fé, a impugnante apresentou à Fiscalização os contratos sociais das sociedades nas quais era sócia, os contratos firmados com clientes, bem como extratos bancários e documentos contábeis e fiscais, os quais comprovam a origem das receitas advindas de suas atividades. As DIPJ e ECFs demonstram que a impugnante, no período de 2013 a 2015, optou pelo regime de apuração de tributos pelo lucro presumido.

3.4. A presente autuação fiscal decorre de um procedimento fiscal que culminou, também, na lavratura do Auto de Infração nº 11080.730140/2018-17, por meio do qual é exigido o pagamento do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) incidente sobre as notas fiscais emitidas pela ora impugnante (e por outras pessoas jurídicas), sob o fundamento de que essas receitas correspondiam à

remuneração por atividades prestadas pelo sócio como Diretor das empresas do Grupo Bolognesi.

3.5. Em que pese o respeito ao trabalho desenvolvido pela r. Autoridade Fiscal, a presente autuação mostra-se incoerente sob o ponto de vista lógico ao exigir o IRPJ e a CSLL sobre os ganhos financeiros decorrentes de receitas que foram reclassificadas pela fiscalização e lançadas na pessoa física do sócio. A pessoa jurídica existe, ou não, para fins de tributação das receitas auferidas.

3.6. Além disso, o Auto de Infração adota critérios turvos e nebulosos na apuração da base de cálculo dos tributos lançados, aplicando método que afronta o art. 142, do CTN, além dos artigos 25 e 29 da Lei nº 9.430/96, os quais disciplinam a forma de incidência do IRPJ e da CSLL sobre ganhos auferidos em aplicações financeiras.

3.7. Não fosse suficiente, o lançamento aplicou multa qualificada em manifesto descompasso com a atitude da Impugnante, a qual desde logo forneceu, espontaneamente, todas as informações que foram integralmente reproduzidas pelo auto de infração.

3.8. Cada um desses pontos será abaixo cuidadosamente analisado.

II - EQUÍVOCOS QUANTO AO FATO GERADOR E À BASE DE CÁLCULO

3.9. O presente Auto de Infração foi lavrado para exigência do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os valores recebidos de aplicações financeiras, decorrentes das receitas operacionais da ora Impugnante. Contudo, essas mesmas receitas foram reclassificadas pela Fiscalização como rendimentos auferidos pela pessoa física do sócio ora apontado como responsável tributário (processo administrativo nº 11080.730140/2018-17).

3.10. Por conta disso, a respeitável Autoridade Fiscal entendeu por bem descontar os valores referentes às receitas levadas à tributação na pessoa física, da base de cálculo dos tributos exigidos no presente Auto de Infração, para fins de apuração do crédito tributário.

3.11. Aqui se revela o primeiro grave e intransponível equívoco contido no presente Auto de Infração. Se titularidade jurídica do principal (receita da prestação de serviços ao Grupo Bolognesi) foi atribuída à pessoa física ora Impugnante, a remuneração financeira desses rendimentos (acessório) não poderia ser atribuída à pessoa jurídica ora impugnante.

3.12. A respeitável Autoridade Fiscal, buscando o melhor dos dois mundos, adotou diferentes tratamentos tributários para a receita e o seu acessório. Enquadrou como rendimentos recebidos pela pessoa física a receita operacional da empresa, mas manteve seus frutos financeiros na titularidade da pessoa jurídica (exigindo dela o IRPJ e a CSLL).

3.13. O procedimento adotado pela Fiscalização violou o princípio da gravitação jurídica, insculpido no art. 92 do CC/2002, que prevê a dependência do acessório

ao bem principal. Em outras palavras, o princípio da gravitação estabelece que o acessório deve seguir o principal.

3.14. No presente caso, o que se construiu foi uma ficção jurídica, na qual as receitas que haviam sido aplicadas pela impugnante foram reenquadradas como sendo de titularidade do seu sócio (pessoa física), mas o seu acessório (ganhos financeiros), de acordo com o lançamento, permaneceu sob o regime tributário da pessoa jurídica. Se o principal pertence à pessoa física, o acessório não pode ser atribuído à pessoa jurídica. Não há, portanto, fato gerador.

3.15. Não bastasse isso, o cálculo apresentado pela fiscalização no Anexo II do relatório fiscal revela a adoção de um critério (i) equivocado e (ii) incongruente. Equivocado, porque o critério não guarda relação lógica com o percentual da receita bruta da pessoa jurídica (principal) que foi reclassificada como rendimento da pessoa física; incongruente, à medida que, mesmo que se considerasse o critério adequado, o método aplicado para a apuração da base de cálculo é claramente inconsistente e contraditório com o fim pretendido.

ANEXO II AO RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

Apuração das Bases de Cálculo (...)

3.16. O critério adotado pela Fiscalização para composição da base de cálculo não possui amparo nem na legislação, nem nos documentos anexados aos autos, impossibilitando à impugnante exercer qualquer análise com relação a sua correção. A receita financeira decorrente de aplicações, por óbvio, não se relaciona com a receita operacional do mesmo mês, mas com o resultado apurado a partir da receita bruta auferida nos períodos anteriores.

3.17. A Fiscalização baseou-se única e simplesmente nas declarações fornecidas pelas instituições financeiras, através das DIRFs, para lançar o crédito tributário. Olvidou-se de conferir a origem da receita transferida para as aplicações financeiras, comprovada por meio da juntada das DIPJ 2014, ECF 2015 e ECF 2016, dos razões analíticos (contas de recebimentos de clientes e de lucros e dividendos), dos extratos bancários das contas de investimentos, das cópias das notas fiscais emitidas e etc.

3.18. Consequentemente, os rendimentos lançados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrentes das aplicações financeiras, não apresentam correlação alguma com as respectivas receitas das quais se originaram, o que demonstra a adoção de um critério totalmente equivocado. Seguindo a linha adotada no procedimento fiscal, como 100% da receita bruta da empresa impugnante, no período objeto do auto de infração, foi reclassificado como rendimentos da pessoa física, todos os ganhos financeiros apurados também deveriam ter sido atribuídos à pessoa física.

3.19. Mesmo desconsiderando-se o equívoco na eleição do critério adotado pela Fiscalização, verifica-se que sua aplicação foi realizada de maneira incongruente.

Para demonstrar isso, é reproduzido o quadro abaixo, que retrata a apuração no ano-calendário de 2014 (Anexo II do Auto de Infração): (...)

3.20. A base de cálculo utilizada pelo auto de infração (coluna C) considerou, apenas, a diferença linear entre a receita financeira omitida (B) e a base de cálculo do lucro presumido (A), dentro de cada trimestre (B - A, em cada trimestre). Deveria, no entanto, ter considerado o excedente de base do lucro presumido dos trimestres anteriores. Isso porque os saldos compõem os ativos que geram receita financeira. Aplicando-se esse critério ao período acima transcrito (ano-calendário 2014), o terceiro trimestre de 2014 (T 3) não apresentaria qualquer base de cálculo omitida.

3.21. O nascimento válido da obrigação tributária está condicionado à correta mensuração do critério material. Traz doutrina em socorro de sua tese.

3.22. Como se verifica, o critério utilizado na apuração da base de cálculo em tela é equivocado (quanto à sua eleição) e incoerente (na sua aplicação). Além disso, a empresa autuada não é titular dos ativos cujos rendimentos financeiros foram a ela atribuídos. Isso evidencia claro equívoco não só de sujeição passiva, como de regime jurídico tributário aplicável, o que inviabiliza o válido nascimento da obrigação tributária. Enfim, a base de cálculo, no caso em tela, infirma o fato gerador.

III - DA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA - AUSÊNCIA DE SONEGAÇÃO E DE INTENÇÃO DE OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

3.23. Por derradeiro, a r. Autoridade Fiscal entendeu tratar-se de caso de sonegação, qualificando a multa sob a acusação da ocorrência de omissão consciente e voluntária dos rendimentos recebidos, com o objetivo de reduzir, indevidamente, os tributos federais, de forma reiterada ao longo dos anos de 2013 a 2015, caracterizando, em tese, crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Ainda, atribuiu a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao sócio administrador da empresa ora impugnante.

3.24. No que diz respeito à sonegação, cumpre esclarecer que não ocorreu nenhuma conduta da impugnante que evidenciasse o dolo em ocultar os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras. A análise detida das respostas apresentadas no curso da fiscalização leva à conclusão de que a mesma teve uma atitude responsável e honesta de levar ao conhecimento da Fiscalização os fatos e os documentos com a maior franqueza e sinceridade, agindo com extrema lhanza e boa-fé.

3.25. O que houve no presente caso foi uma série de equívocos que fizeram com que o titular da ora impugnante considerasse que as aplicações financeiras estivessem em nome da pessoa física, e não mantidos na pessoa jurídica, pois tais aplicações decorreram de dividendos apurados pela empresa de que é sócio.

3.26. Neste caso, se as aplicações estivessem de fato na pessoa física do seu titular, caberia às fontes pagadoras o recolhimento integral e exclusivo do

imposto devido, afastando do impugnante qualquer responsabilidade por eventual ausência de recolhimento, ou de recolhimento a menor que o devido.

3.27. A qualificação da multa depende da comprovação do agir doloso do contribuinte, com a nítida intenção de, se utilizando de artifícios pujantes, impossibilitar ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. Esse é o teor do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, ao qual o § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 faz remissão.

3.28. No presente caso, não há sequer "uma" comprovação de ação ou omissão dolosa e, conseqüentemente, de fraude. Durante todo o relatório fiscal, a fiscalização limitou-se a afirmar que houve omissão de receita por parte da impugnante, mas EM NENHUM MOMENTO demonstrou o intuito doloso da pretensa infração praticada. E nem poderia, já que, tratando-se de aplicações financeiras, seria, no mínimo, ilógico, para não dizer absurda, qualquer tentativa de ocultar receitas que são submetidas à retenção do imposto de renda pelas instituições financeiras (fontes pagadoras).

3.29. O entendimento do CARF é consolidado no sentido de que a simples omissão de receitas não denota intenção de fraude, sendo necessária a comprovação da presença de dolo. Em casos similares ao presente, vem reconhecendo a ausência de conduta dolosa e a necessidade de desqualificação da multa, conforme se depreende dos precedentes abaixo indicados, in verbis:

(...) MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. SUMULA CARF N. 25.

A omissão de rendimentos em valores elevados ou a conduta reiterada não caracteriza ou tipifica a imposição da multa qualificada pelo dolo dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, pela falta de previsão legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão nº 2201-002.674; Data da Sessão 11/02/2015; Relator(a) German Alejandro San Martín Fernández)

(...) MULTA QUALIFICADA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

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

(Acórdão nº 2202-003.021; Data da Sessão 10/03/2015; Relator(a) Antonio Lopo Martinez)

(...)

3.30. O entendimento cristalizado no CARF desaguou na aprovação da Súmula nº 14 do Conselho, abaixo reproduzido, que se aplica perfeitamente ao presente caso, in verbis:

SUMULA CARF N° 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

3.31. Persistindo a dúvida quanto à graduação da penalidade ou de sua natureza, deve ser observada a regra inscrita no art. 112 do CTN, conforme reiterados julgados do CARF. Traz jurisprudência.

3.32. Desse modo, não demonstrada a existência de dolo ou de intuito de fraude por parte da impugnante, que com franqueza e sinceridade forneceu todas as informações que dispunha à fiscalização, caso seja mantida a autuação fiscal, a multa deve ser desqualificada, na esteira do entendimento consolidado no âmbito administrativo.

IV - AUSÊNCIA DE QUALQUER ELEMENTO SUBJETIVO QUE JUSTIFIQUE A ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

3.33. Houve a responsabilização solidária do titular da empresa, ora impugnante, sob a alegação de que o mesmo teria praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, supostamente caracterizada pela prática de sonegação, com vista a omitir fatos geradores de tributos.

3.34. Por essa razão, afirmou a fiscalização que restavam presentes os requisitos do art. 135, inciso III, do CTN, imputando ao titular da impugnante principal a responsabilidade solidária pelos débitos apurados.

3.35. Chama a atenção, de plano, a inexistência de qualquer fato que denote a consciência do titular da impugnante e seu ânimo de fraudar a Fazenda. Pelo contrário, o contexto no qual foi apurada a infração - decorrente de aplicação financeira, onde é realizada a retenção por parte da fonte pagadora, com envio das informações à Receita Federal -, revela a hialina improcedência tanto da responsabilização como da multa qualificada aplicada.

3.36. A responsabilização dos sócios, nos termos do art. 135, como é cediço, não se contenta com a mera alegação de dolo. É necessária a comprovação, pela autoridade fiscal, da intenção do agente em fraudar o erário.

3.37. Segundo Ferragut, entende-se por dolo a vontade consciente de praticar a conduta ilícita e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar a fraude ou assumir o risco de produzi-lo. É a prática de ilícito por agente que possuía o animus, a intenção de realizá-lo, não obstante soubesse que o ordenamento rechaça tal comportamento.

3.38. Ainda de acordo com a doutrinadora, em direito tributário, para que se tenha presente o dolo, é necessário que se tenha a intenção de atingir

determinada finalidade e a consciência de ser aquele um ato ilegal. O ato reputado ilegal pela fiscalização precisa ser provado e não pode ser por ela presumido, como ocorreu no caso em tela. A jurisprudência do CARF é cristalizada nesse sentido. Traz jurisprudência.

3.39. A responsabilização decorreu da aplicação da presunção de que o contribuinte tinha plena convicção da omissão praticada a partir da informação dos rendimentos financeiros encaminhada pelas instituições financeiras. Além de não denotar fato algum, essa presunção revela-se falaciosa. Isso porque os valores recebidos pela impugnante foram objeto de tributação na fonte. Pergunta-se: caso fosse a intenção da impugnante sonegar os rendimentos recebidos, como pretende a fiscalização, qual seria o mecanismo da impugnante para afastar da autoridade fazendária o conhecimento acerca da própria retenção, que fatalmente conduziria a fiscalização a tomar conhecimento da obrigação e lançar a diferença do imposto devido?

3.40. A resposta é simples, nenhum mecanismo foi adotado com o objetivo de ocultar fatos geradores. O esquecimento da contabilização das receitas financeiras revela-se no máximo um equívoco que, obviamente, perdurou até quando foi constatado. Isso não pode ser enquadrado como uma sucessão de atos comissivos. A pessoa jurídica atuada sempre recolheu todos seus tributos em montante infinitamente superior aos valores que foram lançados no presente auto de infração, os quais deixaram de ser recolhidos por mero equívoco.

3.41. Evidente, portanto, a arbitrariedade na atribuição da sujeição passiva solidária, devendo ser excluída de plano, posto que ausentes todos os requisitos legais para sua configuração.

V - DOS PEDIDOS

3.42. Ante ao exposto, os impugnantes requerem o recebimento da impugnação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do CTN, e o julgamento de procedência da defesa para que seja integralmente cancelado o auto de infração lavrado.

3.44. Subsidiariamente, na eventual hipótese de ser mantido o auto de infração, requerem:

3.44.1. a desqualificação da multa aplicada, reduzindo-a para o percentual de 75%;

3.44.2. o afastamento da responsabilidade solidária imposta ao titular da impugnante.

4. Este o Relatório. Passo ao voto

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), analisando os argumentos da interessada, julgou improcedente a Impugnação, para manter o crédito tributário exigido, bem como a imputação de responsabilidade ao sujeito passivo solidário, Sr. Paulo Cesar Rutzen, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.

O contribuinte reconheceu não ter a empresa oferecido as receitas de aplicações financeiras à tributação. Correta a exigência no presente processo, visto que a beneficiária das aplicações é a pessoa jurídica autuada, e que os investimentos já existiam antes da empresa começar a auferir receita de prestação de serviços, não restando provado que são dela decorrentes.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Por decorrer do mesmo motivo de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverá ter o lançamento dele reflexo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo, de modo a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.

É pessoalmente responsável pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ou estatuto o titular de empresa individual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte e o responsável solidário apresentaram, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Em recurso, a Recorrente inicia sua peça de defesa, enfatizando ser fato incontroverso que deixou de incluir os valores relativos aos rendimentos financeiros nas apurações do IRPJ e da CSLL no período analisado, e, em seguida, argumenta que a fiscalização equivocou-se quanto ao regime jurídico aplicável e à base de cálculo apurada, enfatizando que as receitas consideradas omitidas foram reclassificadas pela essa mesma fiscalização como rendimentos da pessoa física do sócio-administrador, nos autos do processo nº 11080.730140/2018-17, e que os efeitos de tal reenquadramento aplicáveis às receitas auferidas pela Recorrente, pelo outro auto de infração, não teria sido bem compreendido pela decisão recorrida. No entender da Recorrente, a Autoridade fiscal deveria identificar a origem dos rendimentos financeiros, para excluir aqueles decorrentes das receitas de prestação de serviços às empresas do grupo Bolognesi. Em suas palavras:

15. Partindo da premissa adotada pela fiscalização na presente autuação fiscal, se a titularidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (decorrentes da prestação de serviços ao Grupo Bolognesi) foi atribuída à pessoa física pelo auto de infração nº 11080.730140/2018-17 (principal), por consequência lógica, a remuneração financeira desses mesmos rendimentos (acessório) não pode ser atribuída à pessoa jurídica ora recorrente

Esses argumentos foram analisados pela decisão recorrida, nos termos a seguir:

9.3.2. Melhor sorte não colheu a Impugnante ao defender que esses rendimentos deveriam ter sido levados para a pessoa física, tentando atrelá-lo às receitas de prestação de serviços.

9.3.2.1. Ela se contradisse ao afirmar que as aplicações decorreriam da receita de prestação de serviços (e, portanto, o acessório deveria seguir o principal) e, em outro momento, de que se trataria de “uma série de equívocos, pois tais aplicações decorreram de dividendos apurados pela empresa de que é sócio”.

9.3.2.2. Observa-se que não houve receita de prestação de serviços em relação ao primeiro trimestre do AC 2013. No entanto, foi apurado receita de aplicação financeira de R\$64.537,39 já no primeiro trimestre de 2013, ou seja, antes da efetivação da prestação de serviços.

9.3.2.3. Além disso, examinando a DIPJ AC 2012, verificou-se que na Ficha 36A (Ativo – Balanço Patrimonial), linha 02 (Bancos) foi informado o valor de R\$1.611.854,87 em 31/12/2012, e de R\$799.869,91 na linha 13 (Outras Contas). Portanto, havia – segundo o informado nesta DIPJ – saldo suficiente para ser

aplicado. Ademais, o beneficiário, na DIRF, dessas aplicações financeiras é a empresa Impugnante.

9.3.2.4. Consulta ao sistema DIRF, relativa ao AC 2012, indica rendimento de aplicação financeira, no código de retenção 3426, no montante de R\$38.575,38, IRRF de R\$8.679,30 (fonte pagadora CNPJ 60.701.190/0001-04), ou seja, já no ano de 2012 havia aplicação financeira em nome da pessoa jurídica.

9.3.2.4.1. Sobre a Impugnante, cumpre destacar que consulta ao sistema CNPJ indica que ela foi criada em 22/05/2012. Na DIPJ/AC 2012 a empresa apontou as seguintes informações: (i) valores zerados em todas as linhas e todos os trimestres, nas Fichas 14A (Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido) e 18A (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); e (ii) “Total do Capital Social” informado na linha 37 da Ficha 37A (Passivo – Balanço Patrimonial) no valor de R\$62.200,00 e “Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos. Assembleia” de R\$3.599.952,60 (linha 51 da mesma Ficha); e nenhum valor em conta de investimentos (Ficha 36A). Ou seja, além das peculiaridades acima, observase que já houve omissão de receita referente a aplicação financeira em relação ao AC 2012.

9.3.2.5. Portanto, correto o procedimento fiscal ao autuar a pessoa jurídica pelo não oferecimento à tributação da receita decorrente das aplicações financeiras, em relação aos AC 2013 a 2015

Não há reparos a fazer, devendo a decisão da DRJ prevalecer por seus próprios fundamentos.

Apesar de alegar que a fiscalização teria apontado valores incorretos, o contribuinte não apresenta, de forma objetiva, os devidos esclarecimentos, para que este órgão, no mínimo, determinasse a realização de diligência, para apurar o fato. Compulsando a DIPJ do ano-calendário de 2012, Ficha 36A (Ativo – Balanço Patrimonial), verifico que foi declarado, na linha 02 (Bancos), o valor de R\$ 1.611.854,87 em 31/12/2012, e, na linha 13 (Outras Contas), o montante de R\$ 799.869,91. Assim, de acordo com tais informações, havia saldo suficiente para realização de aplicações, impondo-se a rejeição da alegação.

Com relação ao cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL devidos, a decisão recorrida também analisou a alegação, concluindo pela manutenção dos valores que constam no Auto de Infração. Vale a transcrição:

9.4.2. Consulta aos Sistemas IRPJ, DCTF e Documentos de Arrecadação dão conta de que foram apurados, confessados (em DCTF) e pagos os seguintes valores:

AC	Trimestre	IRPJ			CSLL		
		DIPJ/ECF	DCTF	PAGO	DIPJ/ECF	DCTF	PAGO
2013	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2	16.717,09	16.717,09	16.717,09	6.570,48	6.570,48	6.570,48
	3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2014	1	56.333,51	56.333,50	* 56.333,50	18.028,77	18.028,77	18.028,77
	2	56.333,51	56.333,50	** 56.333,50	18.028,76	18.028,77	** 18.028,77
	3	25.166,77	25.166,77	25.166,77	9.014,38	9.014,38	9.014,38
	4	87.500,28	87.500,28	87.500,28	27.043,16	27.043,16	27.043,16
2015	1	1.587,63	1.587,63	1.587,63	904,47	904,47	904,47
	2	37.287,16	37.287,16	37.287,16	12.519,98	12.519,98	12.519,98
	3	98.136,56	40.997,51	40.997,51	30.119,50	13.593,12	13.593,12
	4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

* Valor pago = R\$60.333,50

** Valor pago em atraso, porém, com os acréscimos legais

9.4.3. Os valores dos rendimentos das aplicações financeiras e respectivas retenções informados em DIRF foram totalizados pela autuante (a Impugnante não se insurgiu contra eles) e constam da tabela a seguir, assim como o IRPJ e a CSLL a eles referentes.

AC	Trimestre	Rendimento Tributável	IRPJ			IRRF	CSLL
			15 %	Adicional	TOTAL		
2013	1	64.537,39	9.680,60	453,73	10.134,33	12.985,70	5.808,36
	2	48.183,15	7.227,47	0,00	7.227,47	10.401,19	4.336,48
	3	19.036,18	2.855,42	0,00	2.855,42	4.283,00	1.713,25
	4	10.734,56	1.610,18	0,00	1.610,18	2.415,16	966,11
2014	1	38.368,24	5.755,23	0,00	5.755,23	8.267,27	3.453,14
	2	30.114,84	4.517,22	0,00	4.517,22	6.775,75	2.710,33
	3	178.622,97	26.793,44	11.862,29	38.655,73	39.436,05	16.076,06
	4	162.137,68	24.320,65	10.213,76	34.534,41	36.480,76	14.592,39
2015	1	101.175,59	15.176,33	4.117,55	19.293,88	21.981,75	9.105,80
	2	14.289,91	2.143,48	0,00	2.143,48	3.215,14	1.286,09
	3	875.061,97	131.259,29	81.506,19	212.765,48	134.559,54	78.755,57
	4	209.587,12	31.438,06	14.958,71	46.396,77	31.591,34	18.862,84

9.4.4. Da tabela acima, extrai-se, de plano, que do primeiro trimestre do AC 2013 ao segundo trimestre do AC 2015 **não há IRPJ a ser lançado**, visto que o IRRF é superior ao montante de IRPJ apurado.

9.4.4.1. Em relação ao IRPJ, cabe calcular os valores referentes ao terceiro e quarto trimestre do AC 2015:

9.4.4.1.1. Terceiro trimestre => R\$212.765,48 – R\$134.559,54 – R\$40.997,51 (valor pago a título de IRPJ) = R\$37.208,43. Como não houve, pelo método de cálculo utilizado pela autuante, lançamento em relação a este trimestre e em face da impossibilidade do “reformatio in pejus”, **mantém-se o valor apurado no Auto de Infração (IRPJ = R\$0,00).**

9.4.4.1.2. Quarto trimestre => R\$46.396,77 – R\$31.591,34 = R\$14.805,43, mesmo valor apurado no Auto de Infração de IRPJ, razão pela qual **mantém-se este lançamento.**

9.4.5. Quanto à CSLL, há que se descontar os valores efetivamente pagos, em relação a cada um dos trimestres, conforme tabela a seguir.

AC	Trimestre	CSLL	CSLL PAGA	APURADO	VALOR LANÇADO
2013	1	5.808,36	0,00	5.808,36	5.808,36
	2	4.336,48	6.570,48	-	-
	3	1.713,25	0,00	1.713,25	1.713,25
	4	966,11	0,00	966,11	966,11
2014	1	3.453,14	18.028,77	-	-
	2	2.710,33	18.028,77	-	-
	3	16.076,06	9.014,38	7.061,68	2.266,79
	4	14.592,39	27.043,16	-	-
2015	1	9.105,80	904,47	8.201,33	7.720,23
	2	1.286,09	12.519,98	-	-
	3	78.755,57	13.593,12	65.162,45	32.615,07
	4	18.862,84	0,00	18.862,84	18.862,84

9.4.6. Confrontando-se os valores acima com os efetivamente lançados, verifica-se que: (i) os apurados, referentes ao AC 2013 e ao quarto trimestre do AC 2015, conferem; e (ii) os relativos ao terceiro trimestre de 2014, primeiro e terceiro trimestres de 2015 apurados são superiores aos lançados, **razão pela qual mantém-se os valores que constam do Auto de Infração de CSLL, pelos motivos já expostos.**

Assim, rejeita-se as alegações.

Com relação à multa qualificada aplicada, a fiscalização entendeu tratar-se de caso de sonegação, qualificando a multa sob a acusação da ocorrência de omissão consciente e reiterada dos rendimentos recebidos, com o objetivo de reduzir, indevidamente, os tributos federais ao longo dos anos de 2013 a 2015, caracterizando, em tese, crime tipificado no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

Segundo a defesa apresentada, não foi constatada nenhuma conduta, seja da Recorrente ou do responsável solidário, que evidenciasse o dolo específico com intuito de ocultar os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, não restando, assim, comprovado requisito para duplicar a multa para o patamar de 150%.

Neste ponto, a decisão merece reparos.

A fiscalização assim fundamentou a aplicação da aludida multa:

Estabelece o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, que a multa de ofício aplicada será de 150 % nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

LEI nº 9.430, de 1996

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (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 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)”

LEI nº 4.502, de 1964

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;” Grifo nosso

A expressão “ação ou omissão dolosa”, presente na definição de sonegação, tem por significado a vontade livre e consciente direcionada a uma certa finalidade: produzir redução ou supressão no valor dos impostos e contribuições devidos, em prejuízo da Fazenda Pública. Como citado no item 3.1 acima, é importante referir o fato de o contribuinte ter pleno conhecimento das informações e tê-las omitido na apuração do IRPJ/CSLL. Conforme consta na DIPJ e na ECF, as receitas de aplicações financeiras de renda fixa, ao longo de todo período fiscalizado, foram declaradas como zero nos campos específicos.

A omissão desses rendimentos, que são de conhecimento da fiscalizada em face dos comprovantes de rendimentos e extratos por ela mesma apresentados, afasta, por falta de razoabilidade, a possibilidade de ter ocorrido erro escusável. Tais fatos, em verdade, denotam o caráter consciente e voluntário das condutas praticadas pelo fiscalizado, ou seja, caracterizam o dolo no sentido de reduzir, indevidamente, os tributos federais reiteradamente ao longo dos anos de 2013, 2014 e 2015, caracterizando, em tese, o crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;”

Por sua vez, a decisão recorrida manteve a qualificação nos seguintes termos:

9.5.6. Nesses autos, a Fiscalização demonstrou ter a Impugnante auferido receitas de aplicações financeiras não informadas em suas declarações e, também, que assim agiu de forma reiterada, em todos os trimestres de três anos consecutivos (veja-se que já no AC 2012 – anterior aos períodos autuados – houve omissão dessas receitas; subitem 9.3.2.4.1.), com vistas a esquivar-se da incidência tributária sobre as operações realizadas, razão pela qual não há como afastar a aplicação da multa de ofício de 150%.

[...]

9.5.15. Resta patente que o procedimento da contribuinte não se confunde com eventual equívoco em preenchimento de declaração em que, a título de exemplo, pode ser detectado um ou outro valor de receita declarado a menor por erro de transcrição e/ou digitação - circunstância que, se constatada em procedimento de ofício, também configuraria omissão de receita, mas sujeitar-se-ia à penalidade no percentual de 75%.

9.5.16. Desse modo, regular é o percentual de multa aplicado sobre o crédito tributário decorrente das infrações apuradas, pois encontra respaldo no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores), que assim prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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 15 de junho de 2007) (...)

9.5.17. Portanto, caracterizada está, no presente caso, a hipótese de aplicação da multa qualificada, pela prática reiterada de omissão da informação de rendimentos de aplicações financeiras (sonegação fiscal), na DIPJ e ECF referentes aos AC 2013 a 2015

Penso que, neste ponto, a decisão deve ser reformada.

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso concreto, veja-se que inexistente registro de utilização de qualquer medida fraudulenta por parte do Contribuinte. Pelo que se vê dos autos, consubstanciado no próprio relato da fiscalização acima transcrito, os valores considerados omitidos foram constatados, inclusive, a partir de *extratos bancários* fornecidos pelo próprio contribuinte (em resposta ao TIAF).

Ou seja, os fatos apontados não devem ser considerados como conduta dolosa, a ensejar a qualificação da multa, pois, ao fim e a cabo, o que se comprovou nos autos foi que houve omissão de receita por parte da recorrente, mas **em nenhum momento** demonstrou-se o intuito doloso da referida infração.

A qualificação depende da comprovação do agir doloso do contribuinte, com a nítida intenção de, utilizando-se de artifícios pujantes, impossibilitar ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. Esse é o teor do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, ao qual o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 faz remissão.

De igual modo, também não prospera o argumento adicional apontado pela DRJ, qual seja, numa suposta existência de grande volume de rendimentos não oferecidos à tributação, e/ou prática reiterada de omissão da informação de rendimentos de aplicações financeiras.

Afirmar que a infração por omissão de receitas foi praticada “em larga monta” ou em valor expressivo, quando comparada ao que efetivamente foi recolhido ou declarado, ou ainda sustentar a aplicação da penalidade com base apenas na repetição dessa conduta ao longo do tempo, equivale a utilizar a própria infração como justificativa para duplicar a sanção imposta. Em ambas as hipóteses, trata-se apenas de conjecturas sobre a gravidade ou a frequência da conduta, sem que haja o devido cumprimento da obrigação da autoridade fiscal de comprovar, de forma efetiva, a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Neste ponto, reproduzo, a seguir excerto do voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no acórdão nº 9101-005.151, que analisou o argumento utilizado, afastando, em consequência, a aplicação da sanção ordinária aplicada. Em suas palavras:

Como se observa, a I. Relatora entendeu que a reiteração e a proporção da omissão de receitas, (...) justificariam a aplicação da sanção ordinária duplicada.

[...]

... é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, bastam para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

[...]

... apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas conjecturando sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada. Não existe na legislação de regência dos tributos sob a exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a reiteração capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma temporal, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do dolo e constatação do real intentio daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual da C. 1ª Seção deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra com o v. Acórdão nº 1201-003.842, proferido pela mesma C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e voto vencedor da I. Conselheira Gisele Barra Bossa, publicado em 08/07/2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam

materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal.

Claramente, tal critério de repetição, é incapaz de retratar postura fraudulenta contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabe também verificar se a proporção da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos período, como anteriormente explorado, seria elemento fático hábil para socorrer a validade da justificativa para se dobrar a monta da multa de ofício, imposta ao contribuinte inadimplente.

Na esteira daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de larga monta e/ou proporção, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), característica essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal nº sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção.

Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de dez vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida juridicização de tal fato (ou melhor, característica quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito, o que deve ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de pena, tal ausência de respaldo legal objetivo e expreso – seja em relação à reiteração ou à proporção da infração, ou mesmo a ambas características conjugadas - resulta na sua conseqüente sujeição total ao crivo hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de justiça fiscal e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer discrimen legal correspondente a tais

circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Posto isso, a r. decisão, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária a quo, de manter a qualificação da multa de ofício sob tais fundamentos, deve ser reformada, para afastar a prescrição penal do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Contribuinte para, nº mérito, dar-lhe provimento, reformando o v. Acórdão recorrido, para reduzir a multa de ofício ao percentual ordinário de 75%.

Nestes termos, a multa aplicada deve ser reduzida para o percentual de 75%.

Por fim, com relação à responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo Cesar Rutzen, a acusação fiscal alega que o mesmo teria praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei (art. 135, III, CTN).

A defesa contesta a acusação, aduzindo a inexistência de qualquer conduta que importasse em infração à lei, ao contrato social ou fraude ao erário público, porém, ao analisar seus argumentos, a DRJ manteve a responsabilidade solidária imputada, nos termos a seguir descritos:

9.6.2. Conforme já descrito, o sujeito passivo omitiu, sistematicamente, parcela significativa de sua receita bruta. O vulto das receitas omitidas (quase R\$2.000.000,00, ao longo dos três anos) e a reiteração não permitem inferir que tais omissões tenham decorrido de simples erros cometidos pelo administrador do sujeito passivo.

9.6.3. Ademais, é indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, afinal, o Código Tributário Nacional não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu artigo 135. Esse é o entendimento dado pelo Poder Judiciário em várias decisões, tais como:

A decisão deve ser reformada.

Com efeito, a interpretação sistemática referido dispositivo faz com que a mera falta de recolhimento de tributos não se subsuma ao art. 135 do CTN. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando desse entendimento Luis Eduardo Schouer¹:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”

Além disso, para fins de responsabilização solidária prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, exige-se a individualização da conduta que demonstre, de forma clara e inequívoca, a atuação pessoal do administrador com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, e, no caso, isso não ocorreu.

Assim, a mera constatação de omissão de receitas não satisfaz o ônus probatório necessário para atribuir responsabilidade pessoal ou solidária ao gestor, devendo ser afastada a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo Cesar Rutzen.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%, bem como para afastar a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Paulo Cesar Rutzen.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

¹ 4 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.