



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.722243/2011-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.269 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria COFINS - PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PROBABY CLÍNICA INFANTIL E URGÊNCIAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLÍNICA MÉDICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade à Contribuição prevista na Constituição Federal dirige-se somente às entidades cujo objeto social seja de assistência social. Clínica médica, prestadora de serviço a particulares conveniados, mediante a correspondente contraprestação, não se subsume no conceito de entidade de assistência social.

ISENÇÃO. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DESCABIMENTO

A receita da atividade própria de uma clínica médica, recebida em caráter contraprestacional direto de seus clientela particular e conveniada, inclui-se no conceito de faturamento e tem tributação normal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DESCABIMENTO.

A receita da atividade própria de uma clínica médica, recebida em caráter contraprestacional direto de seus clientela particular e conveniada, inclui-se no conceito de faturamento e tem tributação normal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2008

MULTA AGRAVADA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. COMPROVAÇÃO. ALTERAÇÕES CONTRATUAIS DA SOCIEDADE.

A simulação em atos constitutivos da sociedade ou em suas alterações não constitui fraude na definição da lei tributária, não se justificando o agravamento da penalidade aplicada. A qualificação da infração só se caracteriza com ato doloso diretamente relacionado com os aspectos da hipótese de incidência tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para desagravar a multa de ofício reduzindo-a ao patamar de 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesini Ortiz.

Relatório

PROBABY CLÍNICA INFANTIL E URGÊNCIAS LTDA. teve contra si lavrados os autos de infração de fls. 119 a 121 e 127 a 129, para fins de determinação e exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, respectivamente, relativas a períodos de apuração de 2007 e 2008. De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos constantes dos referidos autos, foi constatada a falta de recolhimento das contribuições nos períodos verificados, já que o autuado, que se intitula “entidade sem fins lucrativos”, se considerava imune/isenta das contribuições. Intimada a comprovar seu caráter de entidade beneficente de assistência social, a fiscalizada não o fez. Em exame da escrituração contábil do sujeito passivo, a Fiscalização teria constatado que a fonte de suas receitas está restrita às entidades conveniadas e a particulares e, em seus custos e despesas, não há qualquer registro contábil que se possa vincular à prestação de serviços à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, de caráter beneficente de assistência social, sem a finalidade lucrativa.

A multa de lançamento de ofício foi exasperada porque a Fiscalização julgou presente circunstância qualificativa prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O feito foi impugnado, fls. 311 a 318. Transcrevo a síntese constante do Relatório da decisão recorrida:

- A impugnante formalizou processos de Consulta à Receita Federal pretendendo obter esclarecimento acerca da isenção da Cofins e do direito de recolher o PIS sobre a folha de salários apenas. As Consultas foram consideradas ineficazes. Ainda assim, a tentativa de consulta descaracteriza qualquer indício de fraude.
- Seria no mínimo estranho o Fisco alegar agora que existiu fraude por nunca ter existido a imunidade, se ele mesmo determinou a suspensão da imunidade. É um procedimento contraditório.
- Para embasar a suspensão da imunidade a DRF terminou fazendo confusão entre os conceitos de “entidade de assistência social sem fins lucrativos” e as “entidades beneficentes de assistência social”.
- Como é cediço, para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, o legislador determinou que as entidades prestem assistência social (educação, cultura, lazer, saúde, desporto, etc.) e sem fins lucrativos, ou seja, aquelas que apresentem superávit destine esses valores para a própria sociedade, não havendo distribuição dos resultados positivos entre os sócios.
- A impugnante atende aos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, assim como no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ou seja, requisitos legais para as “entidades de assistência social sem fins lucrativos”.
- Nos termos dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a impugnante faz jus à isenção da Cofins e ao PIS sobre a folha de salários. Não há prova nos autos de que a impugnante tenha descumprido os requisitos legais da imunidade. Resta patente a nulidade dos autos de infração.

A 4ª Turma da DRJ/SDR julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 15-29.845, de 15 de fevereiro de 2012, fls. 348 a 359, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ISENÇÃO (IMUNIDADE)

A isenção, na verdade imunidade, se destina exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2008

ISENÇÃO (IMUNIDADE)

A isenção, na verdade imunidade, se destina exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Incabível a argüição de nulidade do auto de infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

As circunstâncias específicas do caso, ao permitirem identificar o evidente intuito de fraude, justificam a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/SDR. o arrazoado de fls. 365 a 376, após síntese dos fatos relacionados com a lide, repisa os mesmos argumentos de defesa já expedidos por ocasião da impugnação.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 365 a 376 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-SDR-4ª Turma nº 15-29.845, de 15 de fevereiro de 2012.

Imunidade à Cofins

Liminarmente, afastado a incidência da norma do art. 150, inc. VI, alínea “c” da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88, que trata da imunidade aos **impostos** das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. Cuida-se, no caso concreto, de **contribuições sociais**, não alcançadas pelo referido dispositivo constitucional.

A imunidade à Cofins está prevista no art. 195, § 7º, da CF/88 e destina-se, exclusivamente, às entidades beneficentes de assistência social. O recorrente certamente sabe, a Autoridade Administrativa não cometeu qualquer ‘confusão’ conceitual quando analisou o seu direito à imunidade pretendida sob o prisma dessas entidades, pois são as únicas que podem gozar de tal benefício.

Toca portanto saber se a Probaby Clínica Infantil e Urgências Ltda subsume-se no conceito de entidade beneficente de assistência SOCIAL, para daí, se for o caso, verificar a satisfação dos requisitos estabelecidos em lei.

No capítulo relativo à seguridade social, a Constituição trata da saúde na Seção II (arts. 196 a 200), da previdência social na Seção III (arts. 201 e 202) e da assistência social na Seção IV (arts. 203 e 204).

Segundo o art. 203, compreendem a assistência social as ações que tenham por objetivo:

"I- a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice,

II- o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho,

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária,

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei "

Em princípio, o dispositivo não afasta a possibilidade de uma clínica médica pediátrica ser considerada beneficente de assistência social. Entretanto, não se vislumbra que a prestação desse tipo de serviços, mediante pagamento, se enquadre em qualquer dos itens acima mencionados.

As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as clínicas médicas particulares que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma segmento exclusivo da população. Ainda que eventualmente alguma das ações da recorrente se caracterizasse como de assistência social, como no caso de eventual atendimento a necessitados, não se poderia entender que fosse ela entidade de assistência social, uma vez que seu objeto social não é esse. A entidade beneficente de assistência social é aquela que se volta para esse fim, e, efetivamente, o exerce.

Somente seria admissível a inclusão da prestação de serviços médicos no conceito de assistência social, na hipótese de o objeto social da entidade dirigir-se precipuamente aos beneficiários previstos no art. 203 da Constituição, independentemente de pagamento de contraprestação, o que, obviamente, não é o caso da recorrente, que expressamente rechaçou a prática de gratuidade (recurso voluntário, fl. 367). Ademais, muito embora o seu objeto social estabelecido na Primeira Alteração da 9ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, arquivado no Cartório do 1º Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Salvador-BA, tenha previsto a "*prestação de serviços à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, de caráter beneficente de assistência social, sem finalidade lucrativa, de atendimento médico-hospitalares em geral...*", o fato é que Probaby

Clínica Infantil e Urgências Ltda. não logrou comprovar sequer a prática de um único atendimento veiculado pelo Sistema Único de Saúde¹.

Decididamente, a recorrente não é entidade beneficente de assistência social, não tendo direito ao goza da imunidade à Cofins. Nesse contexto, resta prejudicado o exame dos requisitos legais para a fruição da imunidade.

Isenção à Cofins e recolhimento da Contribuição para o PIS sobre a folha de pagamentos

Relativamente à isenção da Cofins a partir de fevereiro de 1999, em vista da edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de Junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cabe esclarecer que esta prevê em seu artigo 14 a isenção da Contribuição apenas em relação às receitas obtidas nas atividades próprias das entidades relacionadas no artigo 13, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que **não tenham cunho contraprestacional**.

Tal conclusão deflui tal conclusão da análise da evolução da legislação sobre a Cofins, procedida pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim, no julgamento do RV nº 233.217 para o Acórdão nº 3403-00.101, de 17 de setembro de 2009, que transcrevo por sua clareza e concisão:

A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que estabeleceu como contribuintes as pessoas jurídicas em geral, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 1º), e isentou as sociedades cooperativas, as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada e as entidades beneficentes de assistência social (art. 6º).

De sua base de cálculo tratava o art. 2º, assim redigido:

"Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza". (grifei)

Com base nesse dispositivo, foi publicado o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, a respeito da incidência da Cofins sobre a receita das associações, sindicatos, federações e demais entidades classistas, e do qual destaco:

"Quando da vigência da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o Regulamento baixado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, colocou fora do campo de incidência do Finsocial, as receitas ou os resultados das operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situam no conceito de empresa a que se referia a citada matriz legal do FINSOCIAL.

¹ Tampiuco juntou aos autos qualquer Ato reconhecendo-a de utilidade pública federal, nem o Certificado de Registro fornecido pelo CNSS. Ao contrário, ficou incontroverso, nos autos, a partir do exame da escrituração contábil do sujeito passivo, que sua fonte de receitas está restrita a entidades conveniadas e a particulares e, em seus custos e despesas, não há qualquer registro contábil que se possa vincular à prestação de serviços à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, de caráter beneficente de assistência social, sem finalidade lucrativa.

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão atendidas p. ela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991).

Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso ou de suas atividades essenciais. Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma." (grifei)

Da leitura desse texto infere-se que, em relação às entidades mencionadas no PN-CST nº 5/1992, as receitas obtidas por meio de contribuições pagas pelos associados, que tivessem por finalidade exclusivamente a manutenção da entidade e o alcance de suas finalidades estatutárias, uma vez que não poderiam ser consideradas "faturamento", estariam fora do campo de incidência desse tributo. Outra seria, contudo, a situação das receitas oriundas da prestação de serviços e da comercialização de mercadorias, que deveriam ser oferecidas à tributação.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718 5 de 27 de novembro de 1998 ampliou-se a base de cálculo da Cofins que passou a incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas por ela auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida ou da classificação contábil adotada para suas receitas. Em função disso, entidades e receitas anteriormente não alcançadas pela Cofins passaram a sofrer a incidência desse tributo.

Essa alteração legislativa trouxe insegurança quanto à situação das entidades sem fins lucrativos que, no regime legal anterior, sujeitavam-se a esta exação apenas quando auferissem receitas que tivessem cunho contraprestacional (decorrentes da prestação de serviços e/ou venda de bens, por exemplo). Com a acepção de faturamento veiculada pelo artigo 3º da Lei

nº 9.718, de 1998 as receitas próprias de suas atividades como contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por assembléia ou destinadas ao custeio de suas atividades essenciais deveriam ser incluídas na base de cálculo da Cofins.

Contudo, cumpre observar que os artigos desta lei referente à Cofins só produziram efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 10 de fevereiro de 1999.

Acontece que logo em seguida foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999 (reeditada sucessivas vezes), a qual, em seu art. 14, X, isentou da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma normativo.

Observe-se, entretanto, que a isenção não abrange todas as receitas das entidades beneficiadas, mas tão somente as receitas das atividades próprias. Dessa forma, o legislador quis excluir da tributação apenas as receitas típicas dessas entidades, ou seja, exatamente aquelas que não eram alcançadas pela legislação anterior.

Dessa maneira, receitas que não são consideradas típicas das entidades beneficiadas, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e aplicações financeiras, continuavam sujeitas à Cofins, pois se o legislador quisesse excluir da incidência dessa contribuição todas as receitas obtidas pelas entidades elencadas no art. 13, teria concedido isenção subjetiva, e não restringido o benefício apenas a certas receitas.

Desse modo, não sendo imune à Cofins e não preenchendo os requisitos para a isenção prevista no art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, a recorrente não pode se valer do benefício previsto no art. 13 da referida MP (recolhimento do PIS com base na folha de salários) e deve recolher o PIS com base no faturamento mensal.

Agravamento da penalidade

A exasperação da multa de lançamento de ofício tem previsão no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

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)

II - [...]

§ 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)

§ 2º [...]

A mudança introduzida pela MP nº 351, de 2007, foi significativa: a exclusão da expressão “evidente intuito de fraude” indica que cabe às autoridades fiscais individualizar, em cada caso, qual dentre as três circunstâncias qualificativas da infração justifica a aplicação da pena agravada. Não basta para o agravamento a mera indicação de ter agido o faltoso com evidente intuito de fraude: será necessário indicar quais são os elementos de prova da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Com a mudança ficou claro que o pressuposto de aplicação em concreto da norma jurídica citada é a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, consoante definição contida na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Em decorrência, é indispensável e necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 64. A indicação, pura e simples do antigo preceito normativo, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, torna ilegítimo o agravamento da penalidade.

No entendimento da Fiscalização, o fato de o contribuinte “...se considerar como entidade imune/isenta da Cofins, ignorando por completo a adoção das medidas previstas em lei para que pudesse efetivamente ser considerada como entidade imune/isenta, aliada ao fato de que não logrou comprovar sequer a prática um único atendimento à população carente, caracterizou falsidade ideológica”. Ainda segundo a Fiscalização, ao assim proceder, “...o contribuinte pretendeu impedir a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, deixar de recolher a Cofins, o que denota o emprego de fraude, coadunando-se com o previsto no inciso I, art. 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e com o art. 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964” (fl. 120). O agente autuante repete tais considerações, *mutatis mutandis*, no Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS. (fl. 128). Em síntese, o agravamento da multa para 150% foi motivado pela percepção do autuante de que o ato constitutivo da sociedade e suas alterações estariam viciados por falsidade ideológica, uma vez que a sociedade não adotou qualquer medida para que fizesse jus à imunidade almejada. Assim, o artifício doloso, conforme descrito na Notificação de fls. 2 a 10 e no Termo de Qualificação dos Fatos, fls. 120 e 128, configurou-se pelo vício dos atos constitutivos da sociedade.

A fraude penalmente² relevante “é o expediente utilizado pelo agente para levar alguém a erro a fim de que este atue com falsa representação da realidade.”³ No âmbito do direito tributário penal⁴, no entanto, a fraude tem conceituação específica, dada pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não há como afirmar que a ocorrência da simulação na Primeira Alteração da 9ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, que incluiu no objetivo social a “prestação de

² O inc. I do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a que faz referência o Auto de Infração prevê que também constitui crime contra a ordem tributária fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

³ MIRABETE, Júlio Fabbrini. Manual de direito penal. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.54.

⁴ "Parte sancionatória insita ao Direito Tributário, provido de sanções da vária natureza, desde que não-penais,..."
cf. SILVA, Juary C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13.

serviços à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, de caráter beneficente de assistência social, sem finalidade lucrativa, de atendimento médico-hospitalares em geral...”, como fraude, segundo a definição do art. 72, acima reproduzida.

Entendo que, para caracterizá-la, a ação ou omissão dolosa deve relacionar-se diretamente com os aspectos da hipótese de incidência (ou fato gerador), a saber, os seus aspectos materiais, temporais, espaciais e pessoais, o que não é o caso. A existência de vício nos atos constitutivos da sociedade e a ocorrência do artifício doloso de falsidade ideológica – aqui admitidos *ad argumentandum* haja vista que seu julgamento desborda das competências desse tribunal administrativo não tem relação com o fato gerador das contribuições de que aqui se trata, não teve por objetivo impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, ou ainda modificar suas características essenciais.

Que a majoração da multa só é aplicável quando o ato doloso foi praticado para a configuração do ilícito fiscal nos dá exemplo a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

INTUITO FRAUDULENTO NA DEFESA — A qualificação da multa é aplicável quando o ato doloso foi praticado para a configuração do ilícito fiscal, não ocorrendo, em consequência, o seu cabimento quanto a intuito fraudulento em peça de defesa (Ac. 1º CC 105-3.922/1990).

DOCUMENTO FALSO NA IMPUGNAÇÃO — Não se justifica o agravamento da multa de 50% para 150% em razão da apresentação de documento falso na fase de impugnação, quando já definida a obrigação tributária e constituído o respectivo crédito, sem embargo da tipificação da respectiva infração penal (Ac. CSRF/01-721/1987 - DOU de 12/04/1990).

A exasperação da multa só é cabível quando exaustivamente provado que a ação ou omissão dolosa foi praticada com o intuito de produzir os efeitos referidos no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Qualquer outro ilícito, não relacionado com o fato gerador, ainda que eventualmente tipificado na lei penal, não acarreta a imposição da multa agravada de 150%.

Por essa razão, julgo que a penalidade deve ser desagravada para a multa básica, sem prejuízo do prosseguimento da representação criminal ao Ministério Público.

Conclusões

Com tais considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, apenas para desqualificar a infração e reduzir o percentual da penalidade aplicada para 75%.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2013

Alexandre Kern

Processo nº 10580.722243/2011-33
Acórdão n.º **3403-002.269**

S3-C4T3
Fl. 401

CÓPIA