



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

Processo nº 10665.000570/2009-86
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1202-000.255 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 24 de setembro de 2014
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente JAMIR DE SOUZA MACHADO
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o presente julgado em diligência, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Ricardo Diefenthaler. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Antônio Pires.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima (Presidente), Geraldo Valentim Neto, Marcos Antonio Pires (suplente Convocado), Ricardo Diefenthaler (suplente Convocado), Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 02/13) para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 31/03/2009, no montante de R\$ 2.460.748,16, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2005 e 2006.

Por oportuno, adoto o relatório dos fatos apresentado pela DRJ:

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

Enquadramento legal: art. 530, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999.

001 — Depósitos bancários de origem não comprovada — Prestação de serviços financeiros: créditos bancários de origem não comprovada Omissão de receitas da prestação de serviços financeiros apuradas com base nos créditos bancários não comprovados, oriundos de pagamentos dos empréstimos mútuos concedidos pelo contribuinte a diversos clientes, levantados conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) e seus anexos.

Em síntese, os fatos mais relevantes são os seguintes:

A — As contas bancárias mantidas pelo contribuinte na Credipeu e na Credicoop (esta última conjunta com Murilo Ribeiro Reis) foram movimentadas para efetuar operações de empréstimos a terceiros.

B — Essas contas bancárias eram movimentadas com assinaturas do correntista ou seus procuradores, e o contribuinte não comprovou a origem dos créditos bancários, o que caracteriza omissão de receita nos termos do art. 42 e seus parágrafos da Lei nº 9.430, de 1996.

C — Essas operações de empréstimos são atividades de pessoas jurídicas e sujeitam o responsável à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas — CNPJ, voluntariamente ou de ofício.

D — As operações deverão ser escrituradas, com base em documentos, obedecidas as demais normas de controle e autorizações do Banco Central do Brasil (Bacen) estabelecidas pela Lei nº 4.595, de 1964. A tributação dessa atividade é pelo regime do lucro real ou pelo lucro arbitrado.

E — O contribuinte, intimado, não apresentou nenhum documento ou escrituração, o que motivou o arbitramento do lucro. A tributação é feita com a base apurada em cada tipo de origem dos créditos, quando identificados, ou pelo arbitramento com aplicação do maior percentual relativo As atividades desenvolvidas, quando não é possível apurar cada atividade em separado, sobre os créditos relacionados com os valores dos empréstimos pagos pelos clientes, conforme preceituam os arts. 841 e 845 c/c arts. 530, 532, 533 e 537 do RIR/1999.

F — A multa de ofício cabível é de 150%, tendo em vista: o montante omitido; a ocorrência, smj, de sonegação e fraude; o exercício de atividades financeiras sem autorização do Bacen. Em decorrência da omissão de receitas, também foram lavrados os autos de infração abaixo especificados, cujos valores indicados representam o montante da contribuição lançada, multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 31/03/2009, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2005 e 2006:

• Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) —R\$151.349,29 —

fls. 14/25;

• *Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Corms) — R\$931.383,07 — fls. 26/37;*

• *Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL) R\$250.227,32 — fls.*

38/49.

No TVF anexado is fls. 53/70, foram relatados os procedimentos fiscais, com destaque para a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, as intimações expedidas, além das respostas e documentos apresentados pelo contribuinte. Foi feita ainda a análise da documentação bancária, consubstanciada nos demonstrativos fiscais de apuração de fls. 71/119 (Anexos 1 a 9), contendo a motivação para a equiparação da pessoa física como pessoa jurídica em razão da atividade desempenhada pelo contribuinte, nos casos especificados, além das justificativas para o arbitramento do lucro e para a qualificação da multa de ofício aplicada ao lançamento. Constatam também registros acerca da formalização da Representação Fiscal para Fins Penais e sobre o arrolamento de bens e direitos.

Os demais documentos que fundamentam a exigência fiscal constam das fls. 120/1267. Consoante despacho de fl. 1268, o competente processo de representação fiscal para fins penais foi formalizado sob nº 10665.000572/2009-75.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 06/05/2009, conforme Aviso de Recebimento (AR) anexado i fl. 1269.

As fls. 1270/1282 consta solicitação de cópia de documentos e pedido do contribuinte, com o registro de deferimento da autoridade competente, a respeito de dilação de prazo para impugnação.

Por sua vez, a impugnação foi anexada is fls. 1285/1394, tendo sido postada em 15/06/2009, conforme documento de fl. 1395.

I. DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO O impugnante recebeu a notificação do Auto de Infração ora impugnado no dia 06/05/2009 (quarta-feira), tendo solicitado cópia integral do Procedimento Fiscal.

Considerando que a Delegacia Regional pediu um prazo de 10 dias para fornecer as cópias solicitadas, imprescindíveis à defesa do impugnante, foi requerido o restabelecimento do prazo para impugnação pelo menos em idêntico período, ou seja, de 10 dias, em razão do manifesto cerceamento de defesa, o que foi deferido pelo Delegado da Receita Federal.

Assim, tendo a intimação do Auto de Infração ocorrido no dia 06/05/2009, e considerando o restabelecimento de mais 10 dias para se tentar minimizar o cerceamento de defesa, tem-se que o prazo final para apresentação da impugnação encerrou-se em 17/06/2009, estando demonstrada a tempestividade da presente impugnação, interposta em 15 de junho do corrente ano.

II. DA REDUÇÃO DO PRAZO LEGAL DE IMPUGNAÇÃO, DA IMPRESTABILIDADE DA CÓPIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E O DIREITO DE DEFESA DO IMPUGNANTE Conforme relatado, o impugnante requereu cópia integral do

Processo Tributário Administrativo (PTA) a fim de exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa garantidos constitucionalmente.

Tendo em vista a redução do prazo de defesa garantido legalmente pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, 1972, em razão da burocracia da RFB para se obter simples cópias do PTA, bem como em razão das cópias fornecidas estarem praticamente imprestáveis, verifica-se que o direito de defesa do impugnante sofreu visível abalo.

Deve-se reconhecer que, em razão da limitação do prazo de defesa do impugnante, outras provas que não foram obtidas pela escassez de tempo de defesa deverão ser admitidas oportunamente, assim como alguns argumentos aqui apresentados poderão ser complementados para uma melhor compreensão da questão colocada nos autos ao longo do procedimento fiscal, sob pena de tornar inválido o presente processo tributário administrativo, já que demonstrado o cerceamento do direito de defesa do impugnante. O impugnante faz referência aos fatos que motivaram a autuação, tendo salientado que a fiscalização conduziu o procedimento fiscal, sempre tentando vincular o impugnante a Sra. Glauciane Maria de Souza.

Logo, a partir da condução subjetiva e do pré-julgamento realizado pelos auditores fiscais, desde o início dos trabalhos, concluiu a fiscalização de acordo com sua mera convicção inicial, em absoluto desprezo do conjunto probatório.

A presente impugnação tem como intuito combater as conclusões equivocadas da fiscalização em relação ao PTA no 10665.000570/2009-86, enquanto os demais PTAs serão impugnados por meio de peças processuais autônomas.

IV. DO DIREITO IV.1. Pré-Julgamento - Presunção de Inocência No que tange à parte do direito da presente peça, afirma que as condutas praticadas pelos fiscais estão em total dessintonia com os princípios basilares do Estado Democrático de Direito. A começar pelo fato de se afastar do princípio da legalidade, previsto no art. 50, II, art. 37 e 150, I, todos da Constituição. A busca pela verdade material foi deixada de lado e, em seu lugar, foram incluídas presunções, ou melhor, ficções não jurídicas.

Nessa linha, não se pode olvidar que, além de violar o princípio da legalidade, outro, basilar do Estado de Democrático de Direito, também o foi: "presunção da inocência".

Portanto, a partir do momento em que os fiscais se afastaram de princípios basilares do ordenamento jurídico, o da presunção da inocência, não se pode olvidar flagrante vício em todo o procedimento fiscalizatório. IV.2. Equiparação do Impugnante à Instituição Financeira A fiscalização equiparou o impugnante à Instituição Financeira, com base nos arts. 150 e 160 do RIR/1999.

Nos termos legais, são atividades das instituições financeiras a "intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros."

As atividades das instituições financeiras em nada se confundem com as operações realizadas pelo impugnante que, como foi afirmado durante todo o procedimento fiscal e comprovado pela própria fiscalização, consistiam na realização de empréstimos por meio da troca de títulos de crédito de terceiros. Para que não reste dúvidas, vale rememorar que os empréstimos realizados pelo impugnante eram feitos por meio da compra de títulos de crédito, ou seja, o impugnante recebia dos mutuários "cheques pré-datados", próprios ou de

terceiros, e notas promissórias disponibilizando o recurso financeiro representado por esses títulos de forma imediata através da emissão de cheques ou realização de transferências bancárias para os mutuários. Assim, quando do vencimento dos "cheques pré-datados", estes eram depositados nas contas do impugnante e as notas promissórias eram resgatadas pelos mutuários pela entrega de cheques, dinheiro ou transferências para as contas do impugnante.

A realização de empréstimos ou mútuos tem regulamentação pela lei civil e não pela legislação das instituições financeiras, podendo ser praticada por qualquer pessoa física ou jurídica nos termos do Código Civil.

Assim demonstrado, torna-se impossível a aplicação do arbitramento nos termos do art. 533 do RIR/1999 como pretende a fiscalização, uma vez que tal previsão se aplica exclusivamente a instituições financeiras que realizem as operações elencadas no referido dispositivo.

Como se verifica de trecho do "Termo de Verificação Fiscal" do PTA nº 10665.000564/2009-29, instaurado em conjunto com o presente processo administrativo, os auditores expressamente afirmam que o arbitramento deve ser realizado "com aplicação do maior percentual para se apurar o lucro" (fls. 44).

Esse trecho demonstra que a fiscalização não estava preocupada em aplicar o arbitramento adequado ao caso, mas tão-somente aplicar o maior percentual para se apurar o lucro, mesmo que para tanto tivesse que inventar que as operações do impugnante tratavam-se de operações próprias de instituições financeiras, apenas para aplicar o maior percentual possível para apuração do lucro no arbitramento, no caso, 45% para definição da base de cálculo. O enquadramento do impugnante como instituição financeira contradiz tudo que foi dito no curso do procedimento fiscal tanto pelo impugnante quanto pela fiscalização. Afirmou a fiscalização, por diversas vezes, como se depreende dos TIF n. 003, 004, 005 e 006, que as operações de empréstimos exercidas pelo contribuinte seriam operações comerciais de factoring.

As factoring não são instituições financeiras, nos termos da Lei nº 4.595, de 1964, possuindo, inclusive, tratamento próprio, previsto no art. 58 da Lei nº 9.430, de 1996, para fins de imposto de renda. Assim, tendo durante todo o procedimento fiscal demonstrado que as operações de mútuo realizadas pelo impugnante se equivalem a atividade de "factoring", não poderia a fiscalização, no TVF, último ato do procedimento fiscal, sem a ocorrência de nenhum fato novo, alterar o seu entendimento apenas para aplicar o maior percentual possível do arbitramento, ou seja, apenas para arrecadar mais.

Inclusive, corroborando todas essas afirmações e a configuração da operação de factoring, a título exemplificativo, o impugnante faz referência A diligência nº 06.1.07.00-2008-00432-7 realizada pela fiscalização junto A Bonet Madeiras e Papéis Ltda., tal contribuinte esclareceu a finalidade dos recebimentos de recursos como sendo decorrentes das operações de factoring; e A diligência nº 06.1.07.00-2008-00421-1, realizada junto ao Sr. Nelson Adriano dos Santos, que também deixaria claro que as operações eram realizadas mediante a troca de cheques, o que descaracteriza totalmente as operações realizadas como operações de instituições financeiras, pois, como se sabe, estas são impedidas de realizar estes negócios jurídicos, estando obrigadas a sempre realizar a compensação dos cheques.

Considerando que os cheques são direitos creditórios e decorrem de operações mercantis, fica caracterizada a operação de factoring, afastando a possibilidade de

equiparação à instituição financeira. Assim, ainda que o órgão julgador entenda ser hipótese de arbitramento, as operações realizadas devem ser consideradas de factoring e não como próprias de instituições financeiras.

IV.3. Impossibilidade da Realização do Arbitramento IV.3.1. Impossibilidade de exigência de escrituração contábil nos termos do art. 160 do RIR, como fundamento jurídico para a realização do arbitramento.

Como já relatado, a fiscalização equiparou o impugnante à instituição financeira, utilizando-se da previsão do art. 150 do RIR/1999.

Apesar de confusa a fundamentação apresentada pela fiscalização para sustentar a realização do arbitramento, com muito exercício hermenêutico, é possível concluir que tal sistemática foi adotada em razão da ausência de escrituração contábil, nos termos do art. 160 do RIR. Ocorre que o art. 160 do RIR, fundamento legal para exigência da escrituração contábil, que, por sua vez, foi o fundamento para a realização do arbitramento, não se adequa ao caso dos autos, sendo certo que a mesma não está obrigada ao cumprimento das determinações do referido dispositivo, como sustentaram os Auditores Fiscais.

Verifica-se que o mencionado art. 160 do RIR/1999 refere-se tão-somente hipótese de equiparação de pessoas físicas a "Empresas Individuais Imobiliárias" (Capítulo II — Seção II), ou seja, atividade absolutamente estranha à atividade desenvolvida pelo impugnante.

Como ficou demonstrado, não se aplicando o art. 160 do RIR ao impugnante e, por consequência, não estando o mesmo obrigado à manutenção de escrituração fiscal, afasta-se por completo todas as hipóteses legais para a utilização do arbitramento como forma de determinação da base de cálculo do tributo, uma vez que tais hipóteses pressupõem a exigência de manutenção da escrituração fiscal.

*IV.3.2. Vedação à utilização do Arbitramento em Razão da Possibilidade de se apurar o Lucro Real, ou seja, a renda efetiva ficará demonstrado ainda que é possível a apuração da eventual renda do impugnante pela sistemática do lucro real, determinando-se sua renda efetiva, o que afastaria por completo a possibilidade de utilização do arbitramento. Tal assertiva foi confirmada inúmeras vezes pela própria fiscalização, como, por exemplo, na descrição dos fatos e fundamentos legais do auto de infração, onde afirma: "A forma de tributação desta atividade é o **Lucro Real ou na impossibilidade da apuração por esta forma, o Lucro Arbitrado**".*

Assim, passa-se a demonstrar as possibilidades de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL a partir do ganho efetivo nas operações de mutuo, que pode ser determinado pela movimentação bancária do impugnante.

IV.3.2.1. Da possibilidade de apuração do ganho obtido nas operações de mutuo - Impossibilidade do Arbitramento Como se constata, não há dúvida de que a movimentação do impugnante decorre das operações de mútuo realizada por este. Assim, como é notório e presumido, pelo art. 591 do CC/2002, que o mutuo de dinheiro é oneroso, ou seja, incidem juros, deve-se concluir que os juros cobrados pelo impugnante são os ganhos (o lucro) obtidos na realização das operações e devem ser apurados para determinar a base tributável.

As operações de mútuo eram realizadas através de emissão de cheques, transferências, TEDs e DOCs e do recebimento de cheques de terceiros. Logo, fica evidente que é possível calcular o montante dos empréstimos realizados e, por consequência, aplicar o juros cobrados sobre tal montante para se apurar os ganhos.

Em seguida, o impugnante passa a explicitar o procedimento que tomaria possível a apuração do lucro real, com base nos juros cobrados nas operações de mútuo, afastando por completo a possibilidade do arbitramento.

Para demonstrar a funcionalidade desse método de apuração do lucro real, o impugnante elaborou uma planilha seguindo o passo a passo por ele descrito (documentos anexo). Verifica-se, pelo resultado apurado, que o valor obtido é infinitamente inferior aos 45% utilizado na apuração da base de cálculo a partir do equivocado arbitramento realizado, distanciando do rendimento real do impugnante e da previsão legal para sua utilização.

Enquanto na apuração pela sistemática do arbitramento a base de cálculo do Imposto de Renda atingiu a vultuosa e surreal quantia de aproximadamente R\$10 milhões, apenas das duas contas consideradas pela fiscalização, o levantamento efetuado com base no lucro real, apurado sobre o valor dos juros e correção monetária cobrados nas operações de mútuo, não ultrapassou 5% do valor supra mencionado.

Não espera o impugnante que a planilha apresentada seja simplesmente acolhida e aceita como valor definitivo. Pelo contrário, o impugnante deseja e requererá que seja realizada perícia técnica para a apuração precisa dos ganhos obtidos através da cobrança de juros nas operações de mútuos, até porque acredita que um técnico poderá colaborar com a certeza esperada de todo procedimento fiscal.

Vale ressaltar que a fiscalização pode confirmar o montante dos juros e correção monetária com a verificação das próprias diligências realizadas no curso do procedimento, já que alguns contribuintes que realizaram operações com o impugnante informaram exatamente o valor dos títulos trocados e o valor pago na liquidação do mútuo, tornando evidente a possibilidade de apuração dos valores.

IV.3.2.2. Escrituração das operações com base nos extratos bancários Além da possibilidade de apuração do valor do juros cobrados como acima demonstrado, o impugnante, em um trabalho minucioso a partir dos extratos bancários, buscou identificar algumas operações para determinar qual o montante emprestado e o valor recebido.

Como ressaltado durante o procedimento fiscal, o impugnante só teria condição de identificar cada uma das operações, com valor emprestado, valor recebido e beneficiário, a partir da obtenção da microfilmagem dos cheques emitidos e recebidos.

Porém diante da dificuldade de obtenção nas instituições financeiras das microfilmagens dos cheques (conforme informado durante o procedimento fiscal e solicitação feita após a autuação — doc. anexo), o impugnante buscou identificar cada uma das operações, por meio de "bordenis". Em cada border foi identificado o cheque ou transferência que representa a realização do empréstimo ao mutuário e, em contrapartida, foram identificados os depósitos que representam a quitação do referido empréstimo, a título de amostragem.

A partir desse levantamento, ficará cabalmente comprovado o lucro/ganho real em cada uma das operações, afastando por completo a necessidade e possibilidade de realização do arbitramento.

Vale ressaltar que se tratando de um trabalho minucioso e sendo as operações em grande número, o que é agravado pela falta dos cheques que demonstram a operação, ainda não foi possível o levantamento completo das informações, o que se pretende concluir ao longo do processo administrativo.

Assim, a partir dessas operações identificadas torna-se possível o cálculo do juros médios das operações e, aplicando-se esses juros médios sobre os demais empréstimos realizados ter-se-á a base de cálculo da tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Tais fatos deixam claro que a fiscalização não primou pela busca da verdade material, ficando evidenciado o interesse de apenas aumentar a arrecadação dos tributos, mesmo que, para isso, tenha que se afastar da legalidade e da razoabilidade, o que torna impossível a realização do arbitramento.

Ainda que se admita o arbitramento, não se pode olvidar que os elementos disponibilizados durante todo o procedimento de fiscalização devem ser observados, conforme exposto acima presente caso concreto não é de instituição financeira, mas sim de factoring, cujo tratamento legislativo-tributário é específico.

Nessa linha, pois, deve-se ter em mente que, ao contrario do que foi estipulado pelos fiscais, nem todas as entradas na empresa de factoring devem ser equiparadas receita/faturamento e renda, para fins de tributação. Isso reflete não só para fins de IR, mas também e em mesmo grau, para CSLL, PIS e Cofins. Fazendo referência a disposições do Ato Declaratório SRF nº 9, de 23/02/2000 e à jurisprudência, ressalta o impugnante que o lançamento deverá observar os preceitos normativos elencados, enfatizando que somente os ganhos (diferença entre saída e entrada de recursos) devem ser observados.

IV.3.2.3. Da possibilidade da apuração do lucro real mediante a consideração das "entradas" como receitas e as "saídas" como despesas, como admitido pela própria Fiscalização — Impossibilidade do arbitramento.

A fiscalização em praticamente todos os Termos de Intimação Fiscal, afirmou que "Nas operações de empréstimos, factoring ou mútuo, os pagamentos dos clientes representam as receitas, enquanto que os valores repassados a eles representam os custos." (Grifou-se) (TIF n. 006, pg.1).

*Sendo assim, pressupondo que o impugnante se equipare a **factoring** ou mesmo instituição financeira, o que faz para argumentar, os valores recebidos pelo impugnante dos mutuários representam a receita, enquanto que os valores emprestados representam os custos, ou seja, as despesas.*

Vale ressaltar que os extratos bancários disponibilizados A fiscalização durante o procedimento fiscal podem e devem ser considerados como a própria escrituração fiscal do impugnante, uma vez que todas as operações de mútuo eram realizadas mediante movimentação bancária, sendo que os extratos são o próprio livro caixa do impugnante, estando neles registradas todas as operações.

Para demonstrar como seria simples a apuração do lucro real (ganho) considerando as "entradas" de recursos nas contas bancárias como receitas e as "saídas" de recursos como despesas, assim como foi feito no tópico anterior, o impugnante fez uma breve exposição dos procedimentos para se chegar a base de cálculo do imposto de renda (documentos anexos), tendo ressaltado que, pelo resultado apurado, o valor obtido é infinitamente inferior ao arbitramento realizado, demonstrando o equívoco, quer pelo seu distanciamento no tocante A verdade material, ao efetivo ganho do impugnante, quer pela ausência, repita-se, de previsão legal para sua utilização.

IV.4 - Multa Aplicada . V 4.1 - Multa de 150% - art. 44, II da Lei nº 9.430/96 - falta de previsão legal A Penalidade aplicada teria previsão legal no art. 44, II da Lei no 9.430, de 1996.

Nessa linha, exsurge a primeira questão: como os fiscais chegaram A conclusão de que se deveria pagar multa no importe de 150% do valor do tributo, de acordo com a redação atual do art. 44, II da Lei 9.430, de 1996? Principalmente, pelo fato de o lançamento tributário ter sido concretizado em maio de 2009, 'ou seja, cerca de três anos após as multas de 150% terem sido excluídas do referido diploma normativo.

Evidentemente, a conduta adotada está desamparada de suporte legal, em total ausência de sintonia com os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, positivados no texto constitucional. Nesse sentido, pois, não deve prevalecer a penalidade imposta, devendo ser imediatamente afastada.

IV.4.2 — Inaplicabilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 — Efeito confiscatório da penalidade aplicada — Violação do art. 150, IV da CRFB A penalidade deve ser afastada de plano, pois além de atualmente não existir previsão legal para sua aplicação, ela tem evidente efeito confiscatório.

Em reiteradas decisões, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem utilizado o enunciado normativo do art. 150, inciso IV, da Constituição da República para afastar multa tributária exorbitante decorrente de descumprimento de obrigação tributária.

Destaque-se: tributo e penalidade tributária não podem ter efeito confiscatório. Logo, multa correspondente a uma vez e meia ao tributo a ser pago, viola o direito A propriedade e, conseqüentemente, possui caráter de confisco.

IV.4.3 — Inaplicabilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 — Tipicidade cerrada tributária flagrantemente violada — Violação ao postulado da coerência Conforme restou consignado durante todo o curso da ação fiscal, todas as intimações enviadas para o impugnante traziam em seu corpo que, em caso de falta de atendimento, ou quiçá, reiteração das requisições apresentadas, ensejaria aplicação da penalidade prevista no art. 968 do RIR.

Assim, a partir do momento em que a fiscalização insere em uma carta oficial de intimação que, em caso de descumprimento, ensejará multa nos termos do art. 968 do RIR, indubitavelmente, até mesmo em respeito ao postulado da coerência, que o Auditor Fiscal não pode se valer de outros mecanismos para aplicar penalidade mais severa. Isso é quebrar com os princípios da segurança jurídica e o da boa-fé na relação Estado-contribuinte.

Portanto, caso não seja afastada a penalidade imposta, em primeiro lugar, porque inexistente conduta típica; em segundo, em razão de o dispositivo legal utilizado como

suporte inexistir no ordenamento jurídico; em terceiro lugar, porque resta flagrante o efeito confiscatório do ato, em total falta de sintonia com art. 150, IV da CRFB, seja a penalidade desqualificada e, por conseguinte, aplicado o enunciado previsto no art. 968 do RIR, conforme previsto no ordenamento jurídico brasileiro e inserido no corpo do texto de todas as cartas.

TV.4.4 - Eventualidade: inaplicabilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 - Inexistência de fraude - Retroatividade benigna - Lei nº 11.488/2007.

Talvez os Auditores Fiscais tenham observado indevidamente a legislação em vigência A época da concretização dos supostos fatos geradores. No entanto, ela não terá aplicabilidade ao caso concreto, quer em razão da inexistência de fraude, dolo etc; quer em virtude da aplicação da retroatividade benigna da lei com relação As penalidades, nos termos do art. 106 do CTN.

Nessa linha argumentativa, pois, deve-se destacar que em nenhum momento o impugnante teve como escopo agir com fraude, isto, visando prejudicar o fisco. E mais, os Auditores Fiscais responsáveis não assinalaram isso com veemência e, muito menos, comprovaram o verdadeiro intuito de fraude. Passa-se a discorrer.

IV.4.5 - Inexistência de fraude no caso concreto - Inaplicabilidade da antiga redação do art. 44, II da lei nº9.430/1996.

A fiscalização, quando impingiu a multa qualificada, pressupôs uma série de condições, sem levar em consideração as condutas corretas e realmente praticadas pelo contribuinte, totalmente em sentido contrario Aquelas que visam agir com fraude. Veja-se, pois, alguns exemplos:

- a) o contribuinte sempre apresentou declaração de Imposto de Renda;*
- b) sempre teve como escopo atender As solicitações deste renomado órgão federal, comprovando documentalmente que estava diligenciando junto As instituições financeiras;*
- c) apresentou informações relativas ao seu patrimônio, quando solicitado;*
- d) quando teve acesso a informações junto As instituições bancárias relativamente à origem de recursos, sempre compartilhou informações com a RFB.*
- e) todas as indagações formuladas ao longo da fiscalização foram respondidas. Então, a partir dessa conduta realizada pelo impugnante e que deveria ter sido detectada pela fiscalização, questiona-se: (i) existe fraude no caso concreto? (ii) contribuinte teve realmente intenção de macular?*

Ora, todos esses fatos e provas em conjunto demonstram evidentemente a boa-fé na conduta do impugnante ao longo dos anos, por conseguinte, faltando elemento essencial para se caracterizar a fraude: o animus. Sem a existência do elemento subjetivo, devidamente presente e comprovado, não há que se falar em fraude e/ou sonegação.

Conforme exaustivamente debatido e decidido pelo Conselho de Contribuintes, a fraude, para ser configurada, dependerá de prova inequívoca ou ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos pela fiscalização.

No caso dos autos, não se pode esquecer que existem três situações evidentes, que afastam a fraude: (i) a Autoridade Fiscalizadora não atendeu aos requisitos legais, isto é, ela não apontou de forma minuciosa e não houve prova nenhuma em relação suposta conduta fraudulenta; (ii) a Autoridade Administrativa fundamentou e apurou o crédito tributário por meio de presunções, equivocadas, no entanto; e (iii) voluntariamente, o impugnante-contribuinte demonstrou a seriedade dos seus atos, comprovando e fundamentando a sua interpretação da legislação tributária, inclusive atendendo todas as solicitações realizadas durante o processo de fiscalização.

Desde da primeira manifestação, o impugnante vem afirmando que realizava operações de mútuo, tendo sido tal fato confirmado pela fiscalização. Também afirmou que não possuía nenhum documento de controle das operações, uma vez que elas eram controladas pelos próprios títulos (cheques). Ressalte-se que em diligências realizadas pelos Auditores Fiscais nas instituições financeiras e mutuários, os fatos foram integralmente confirmados. Verdadeiramente, o que se verifica nos autos é que tudo que foi dito pelo contribuinte foi demonstrado, justificado e comprovado pela própria fiscalização. Logo, como imputar ao impugnante a condição da fraude, em razão de não manter escrituração fiscal, se este entendia que não estava obrigado e afirmou textualmente esta condição quando questionado.

Assim sendo, não se pode olvidar que o instituto da fraude não se caracterizou no caso concreto, devendo, por conseguinte, ser afastada a multa qualificada aplicada e as demais consequências.

TV.4.5.1 - Aplicação da lei em vigência quando da constituição do suposto crédito tributário - Lançamento tributário - art. 144 CTN Amparando-se na antiga redação da Lei nº 9.430/1996, a fiscalização aplicou multa qualificada de 150%. Ocorre, entretanto, que a referida lei, que sustenta a aplicação da mencionada multa, foi revogada pela Lei nº 11.488/2007 - com vigência a partir da sua publicação. Portanto, mais do que evidente que o dispositivo sofreu alteração substancial na sua redação, conforme anteriormente exposto.

De acordo com art. 144 do CTN, o lançamento tributário deverá ser regido pela lei vigente à época da ocorrência do fato jurídico. Entretanto, tal regra é aplicada tão-somente no que se refere à obrigação tributária principal de pagar tributo. Logo, em relação às penalidades por descumprimento de obrigação tributária, a regra será outra. O Capítulo III do Livro II do CTN, especificamente os arts. 105 e 106, dispõem acerca da aplicação da legislação tributária. o diploma legal, inspirado no direito penal, ao tratar das sanções em matéria tributária, determina a aplicação da lei mais favorável ou mais branda em favor do contribuinte.

Já foi sustentada acima a inexistência de fraude no caso concreto, motivo pelo qual a multa aplicada deve ser afastada. Entretanto, em respeito ao princípio da eventualidade, a penalidade deverá ser reduzida e ser pautada de acordo com a legislação atual - Lei nº 11.488/2007.

E, assim sendo, em sede de conclusão, a penalidade não deverá permanecer porque: (i) inexistente conduta atípica que faça incidir multa ou qualquer penalidade tributária; (ii) a penalidade aplicada no Auto de Infração não possui previsão legal no ordenamento jurídico; (iii) a penalidade aplicada não está em sintonia com o texto constitucional, sendo mais do que evidente a existência de miter confiscatório; (iv) simples omissão de receita, que não é a hipótese dos autos, não corresponde necessariamente à fraude, motivo pelo qual **totalmente imprópria a aplicação da redação antiga da Lei;** (v) diante da flagrante

inexistência de fraude, conforme salientado, caso tenha que ser mantida penalidade, que, ao invés de 150% do valor do tributo, seja aplicada a penalidade prevista no art. 968 do RIR, conforme destacado pelo fiscal em todos os termos de intimação, ou, quiçá.

V - Dos Pedidos Por tudo quanto exposto, requer seja- julgado improcedente o Auto de Infração, por conseguinte, extinto o lançamento tributário e afastado o pretense crédito tributário - tributo e multa. Em respeito A. eventualidade, caso não seja acolhido o pedido supra, que seja afastada a possibilidade de aplicação do arbitramento, e apurado o ganho efetivo e real das operações de mútuo, para que tais valores sirvam de base de cálculo para a tributação.

Requer, ainda, que seja afastada a penalidade aplicada - 150% do valor do tributo -, pois esta não existe no ordenamento jurídico brasileiro. Ademais, deve ser afastada pelo fato de inexistir fraude, dolo ou sonegação no caso concreto e, principalmente, por não ter sido devidamente demonstrada pela Autoridade Fiscal; além de possuir evidente caráter confiscatório.

Ainda em respeito à eventualidade, caso seja considerado típico qualquer ato praticado, que a penalidade seja aplicada, de acordo com a legislação nacional em vigência e asseverada nos termos de intimações fiscais, ou seja, o disposto no art. 968 do RIR.

Por fim, caso nenhuma das alternativas acima seja admitida, requer que, em última instância, seja aplicada a penalidade prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430/1996, redação atual, em respeito ao disposto no art. 106 do CTN.

Requer, também, a produção de prova documental, ainda não disponibilizada pelas instituições financeiras, mas, especialmente, produção de prova pericial, considerando a necessidade de comprovação de que é possível apurar o ganho do impugnante pela sua movimentação bancária (Quesitos em anexo).

Os documentos anexados à impugnação constam das fls. 1332/1394.”

Diante das razões de fato e direito expostas, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação administrativa em decisão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Exercício: 2005, 2006 PRELIMINAR DE NULIDADE Há de se rejeitar as preliminares de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, e o autuado, devidamente cientificado, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

PESSOA FÍSICA - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA 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, equiparam-se à pessoa jurídica, e devem inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ.

EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL Legitimada a equiparação operada no lançamento, o contribuinte passa a estar obrigado a todos os procedimentos e A observância da legislação próprios das pessoas jurídicas,

inclusive no que atine as regas de tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado e As exigências de escrituração contábil e fiscal.

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA X FACTORING Fica afastada a possibilidade de tributação sob as regas aplicáveis As empresas de factoring, quando constatado em procedimento fiscal que, dentre as atividades do contribuinte, está a realização de empréstimo de mútuo, de forma habitual e sistemática, própria de instituição financeira.

OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, na condição de instituição financeira, sujeito à tributação com base no lucro real, devidamente intimado, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

PERCENTUAL DE ARBITRAMENTO INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS O contribuinte que realiza operações de empréstimos de mútuo próprias das instituições financeiras e não apresenta nenhum documento comprobatório da origem dos depósitos efetuados nas contas bancárias especificadas no lançamento, fica sujeito ao coeficiente de arbitramento no percentual de 45%, específico dessas instituições.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA A multa de ofício qualificada no percentual de 150% será aplicada quando, em procedimento fiscal, ficar caracterizada ação dolosa do contribuinte, consubstanciada em conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

Inconformado com a decisão em questão, o Contribuinte apresentou seu competente Recurso Voluntário, pelo qual, em síntese, defendeu as mesmas questões levantadas em sede de Impugnação.

A despeito do informado, às fls. 1778/1779, o Contribuinte peticionou nos autos comunicando que interpôs ações cautelares visando obrigar as instituições bancárias nas quais possui contas a apresentarem documentos suficientes (microfilmagens de cheques) para comprovar as suas alegações.

Ademais, informou que tais ações cautelares vinham tendo resultado favorável, razão pela qual requereu a juntada de documentação nova (fls. 1779 e seguintes) aos autos do presente processo administrativo.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Cuida o presente de Auto de Infração em decorrência de suposta omissão de receita.

Conforme se observa da decisão recorrida, o Contribuinte não conseguiu comprovar suas alegações de defesa por insuficiência de provas. Neste sentido, merece ser lembrado que o Processo Administrativo Fiscal é regido, entre outros, pelo Princípio da Verdade Material.

Assim, a existência de prova documental nova trazida aos autos em sede do Recurso Voluntário merece ser acolhida, principalmente por não estar disponível ao Contribuinte quando da apresentação de sua Impugnação Administrativa.

Neste sentido, segue o entendimento deste E. Conselho:

“Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS NOVAS - DECRETO 70.235/76 - ARTIGO 16 - ANULAÇÃO DA DECISÃO. De acordo com o Decreto-lei 70.235/76, que rege as regras do processo administrativo fiscal federal, devem ser aceitas as provas apresentadas a destempo que se referirem a fato ou direito superveniente” (artigo 16, § 4º, alínea ‘b’. In casu, o contribuinte apresentou provas novas adquiridas após a apresentação do recurso de impugnação (portanto não poderiam ter sido apresentadas anteriormente) e sete anos antes de ser proferida a decisão de primeira instância administrativa. Ademais, a prova apresentada, se tivesse sido considerada pelos julgadores poderia ter alterado o resultado de julgamento, razão para anular o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento. Recurso Voluntário” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária; Acórdão nº 3302-002.696, nos autos do Processo nº 10831.005551/2005-5; sessão de 20 de agosto de 2014).

Diante do exposto, considerando a relevância das provas documentais apresentadas e o princípio da verdade material, conduzo meu voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade administrativa de origem, tomando por base os documentos apresentados pelo contribuinte às fls. 1778 e seguintes, verifique se, de fato, a documentação juntada comprova as alegações de defesa do Contribuinte.

Solicita-se que o resultado da diligência que ora se requer seja retratado em relatório, devendo o Contribuinte ser cientificado do seu conteúdo para, se assim desejar, aditar razões.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto