



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

Processo n° 10920.002569/2004-13
Recurso n° 165.046 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.230 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente JOÃO DE ÁVILA SOUZA
Recorrida 2ª TURMA - DRJ - CURITIBA - PR

SIGILO BANCÁRIO – VIOLAÇÃO – É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar 105/2001).

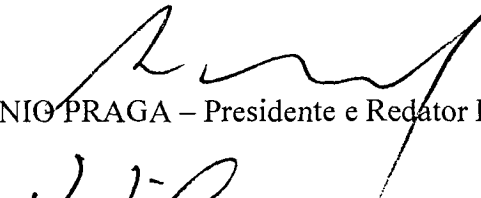
IRPJ – EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA – FACTORING - A prática, por parte de pessoa física, de atos comerciais de compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, perfeitamente enquadradas na atividade de factoring ou faturização, em número e volume de negócios que afastam a natureza eventual ou esporádica de tais transações, configura a habitualidade e objetivo de lucro e, em consequência, equipara a pessoa física a empresa individual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o evidente intuito de fraude definido na forma da lei e caracterizado em procedimento fiscal. A prática reiterada de agir adotada pelo contribuinte, visando causar prejuízos ao Erário, justifica a exasperação da penalidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Jose Ricardo da Silva (Relator) que dava provimento parcial tão somente para desqualificar a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antonio Praga. Ausentes momentânea e justificadamente os conselheiros Aloysio José Percínio da Silva e Edwal Casoni de Puala Fernandes.


ANTÔNIO PRAGA – Presidente e Redator Designado


JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da Turma), Alexandre da Fonte Filho (Vice-Presidente), Aloysio Jose Percínio da Silva, Jose Ricardo da Silva, João Bellini Junior (suplente convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (suplente Convocado).

Relatório

JOÃO DE ÁVILA SOUZA, já qualificado nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 617/631), contra o Acórdão nº 16.046, de 08/11/2007 (fls. 597/612), proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 508; PIS, fls. 513; COFINS, fls. 519; e CSLL, fls. 522.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 527/541), que a ação fiscal foi iniciada na pessoa física de João de Ávila de Souza, onde ficou evidenciada a prática de atividades comerciais por parte do contribuinte, o que motivou a equiparação do mesmo a pessoa jurídica em relação a parte da movimentação financeira realizada nos anos-calendário de 1999 a 2001. Diante disso, foi instaurado procedimento fiscal na pessoa jurídica constituída de ofício pela fiscalização.

Informa a autoridade autuante que o contribuinte foi intimado a apresentar, no prazo de 20 dias, os livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica (fls. 409/502).

Em razão da não apresentação dos documentos solicitados, foi lavrado o auto de infração com arbitramento do lucro, considerando a atividade desenvolvida, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A receita bruta auferida nos anos-calendário de 1999 a 2001, foi determinada com base nos valores das liquidações dos títulos adquiridos, que geraram os créditos lançados na conta corrente mantida no Banco Bandeirantes em nome da pessoa física de João de Ávila de Souza.

Entendeu a autoridade autuante que o contribuinte incorreu em crime de sonegação fiscal, tendo aplicado a multa qualificada de 150%.

Cientificada da exigência fiscal, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 572/585), com as seguintes alegações:

que a ação fiscal é ilegal, na medida em que a decisão proferida pelo Juízo da Segunda Vara da Justiça Federal em Joinville, junto aos autos 2001.72.01.000526-1, para que a autoridade fiscal promovesse a quebra do sigilo bancário não lhe dava poderes de proceder à autuação, mas tão somente para pedir explicações e se essas não fossem suficientes, seria então necessário um aprofundamento das investigações, cuja autorização seria dada em cada situação individualizada. Ainda

A

em face de preliminar, alega que os extratos bancários foram liberados ao agente fiscal por força do que estabelecia a legislação da CPMF e tão-somente para esse fim, sendo-lhe vedado, a partir dessas informações, exigir qualquer outro tributo que não a CPMF;

que também acarretaria a nulidade do auto de infração, em face de o sujeito passivo não ter sido previamente notificado acerca do arbitramento, anteriormente ao lançamento, com amplo acesso ao contraditório;

que a pessoa física do requerente possuía recursos para adquirir os direitos creditórios e, apenas, se lhe fosse conveniente e por sua livre decisão, poderia constituir uma pessoa jurídica com essa finalidade, porém, em nenhum momento a Constituição Federal exige que esse tipo de atividade tenha que ser exercido por pessoa jurídica;

solicita a redução do percentual de arbitramento de 38,40% para 9,6%. Entende ser imprescindível estabelecer qual a natureza jurídica do factoring. Por primeiro diz que não se trata de atividade financeira já que o Conselho de Contribuintes assim entendeu no Acórdão 201-74.101 (DOU 26.03.2001), tendo por base o Acórdão/CSRFN nº 2.721/99 do Conselho de Recursos do Sistema Tributário Nacional;

que não se trata de um serviço (obrigação de fazer) posto que se qualifica como uma obrigação de dar (compra e venda de títulos) e, sobre essa visão, transcreve manifestação do Ministro Marco Aurélio Celso de Mello e da doutrinadora Maria Helena Diniz;

que se há de redirecionar os dispositivos legais que permitem o arbitramento (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995) à situação em tela, qual seja, o factoring se caracteriza como um contrato de natureza comercial representando uma obrigação de dar, através da compra, com desconto (deságio), de títulos negociáveis e, desta forma, refazer os cálculos para reduzir o crédito tributário ao seu real patamar;

rechaça a multa qualificada porque, se de um lado é praticamente impossível 4 ou 5 anos depois da ocorrência dos fatos, pretender que se justifique item por item, dia por dia, a movimentação financeira ocorrida, de outro, o fato de demonstrar, como restou demonstrado, que pelas declarações de renda apresentadas pelo requerente, os saldos financeiros existentes em cada exercício são mais do que suficientes para justificar as operações, impõe seja afastado o arbitramento, bem como a multa qualificada de 150%.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

FACTORING. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. A prática reiterada de atos comerciais de compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, perfeitamente enquadradas na atividade de factoring ou faturização, em número e volume de negócios que afastam a natureza eventual ou esporádica de tais transações, configura a habitualidade e objetivo de lucro e, em consequência, equipara a pessoa física factor à empresa individual.

16

3

INSCRIÇÃO DE OFÍCIO NO CNPJ. Diante da série de indícios apresentados, mais precisamente a prática reiterada de compra de direitos creditórios junto a terceiros, correto o procedimento adotado pela fiscalização, ao efetuar o cadastramento de ofício (de pessoa física), junto ao CNPJ.

UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A CPMF. LIMITES. A utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas a CPMF para instaurar procedimento administrativo, pertinentes a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº. 10.174/2001, é legitimada pelo § 1º da art. 144 do CTN, por se tratar de procedimento que ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais.

ARBITRAMENTO. A inexistência de registros contábeis das operações de factoring enseja o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, com base no artigo 530, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999, que por seu turno é compatível com as regras estabelecidas no artigo 148 do CTN quanto a serem omissos os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Diante da maneira reiterada de agir adotada pelo contribuinte, visando causar prejuízos ao Erário, nada mais fez a fiscalização, do que aplicar, de maneira correta, a penalidade qualificada, em percentual correspondente a 150% do valor do tributo apurado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, Câmara Superior de recursos Fiscais e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. O decidido quanto ao principal, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, repercute seus efeitos nos lançamentos decorrentes dos outros tributos - CSLL, COFINS e PIS, em função de estarem sendo lançados em razão de mesmo fato contábil-empresarial.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 17/12/2007 (fls. 616), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 10/01/2008 (fls. 617), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nulo o auto de infração, por exigir um crédito tributário constituído a partir de informações que a lei expressamente proibiu que fossem utilizadas e que a autoridade judicial não liberou;
- b) que não houve o prévio processo de arbitramento, como exige a legislação tributária, o que torna nulo o presente lançamento;
- c) que, ausente qualquer processo de arbitramento, e a oportunidade do contraditório para esse fim, mediante prévia notificação ao sujeito

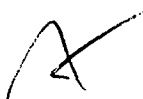
A

4

passivo, nulo o lançamento que traz aos autos valores unilateralmente apurados;

- d) que houve erro na identificação do sujeito passivo, pois o recorrente, como pessoa física, de fato, comprava direitos creditórios representados por duplicatas de emissão de terceiros. O próprio recorrente juntou aos autos declaração de clientes nesse sentido;
- e) que o recorrente foi enquadrado “sponte própria” da autoridade lançadora, como empresa de factoring e, por óbvio, sempre se pautou como pessoa física, não tinha registros fiscais e contábeis exigíveis apenas de empresas constituídas e, por essa razão, mesmo assim sabendo o Fisco que era prova impossível de se fazer posto que constituída a pessoa jurídica exclusivamente de ofício, arbitrou o lucro com base no art. 47, I, da Lei 8981/95;
- f) que o factoring traduz-se juridicamente numa atividade não financeira, de natureza comercial, pactuando as partes uma obrigação de dar, pela compra e venda de títulos comerciais negociáveis. Por isso, a tributação se desloca para o caput do art. 15 (8% como base de cálculo) que efetivamente tipifica a ação do recorrente. Sendo assim, o percentual a ser aplicado sobre a receita para o arbitramento do lucro é de 9,6% (8% + 20%) e não de 38,40% (32% + 20%) como se lançou;
- g) que não tem lugar a multa de 150%, pois sempre exerceu seu trabalho como pessoa física e não estava sujeita a escrituração contábil, sendo que a tributação foi efetivada com base no lucro arbitrado, cuja receita tributável originou-se da movimentação financeira bancária.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, trata-se de exigência fiscal constituída por meio de arbitramento dos lucros motivada pela inscrição de ofício como pessoa jurídica em razão de que o mesmo realizava transações comerciais como pessoa física.

Inicialmente, cabe descrever todo o desenrolar da ação fiscal para perfeito entendimento dos fatos.

O contribuinte (pessoa física), foi notificado da ação fiscal em 02/12/2003, conforme o Termo de Início (fls. 20/22), onde a fiscalização cientificou o mesmo que havia determinação Judicial para tanto, proferida nos autos de nº 2001.72.01.000526-1 e que os valores da movimentação financeira do contribuinte haviam sido obtidos ao amparo do previsto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996 e da decisão judicial acima mencionada.

Diante disso, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 20 dias, prestar esclarecimentos e apresentar uma série de documentos ali especificados.

Cientificado, o contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo e, em 12/01/2004, apresentou os documentos de fls. 25/99. Fato seguinte, foi lavrada nova intimação (fls. 100/110), para que o interessado comprovasse a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias ali relacionados. Novamente o contribuinte apresentou uma série de pedidos de prorrogação de prazo.

Foram juntados aos autos os documentos de fls. 117 a 248 e 252 a 360. Em 10/05/2004 o interessado apresentou o relatório de fls. 362 a 392 e os documentos de fls. 393 a 407.

Após o exame dos documentos e dos esclarecimentos prestados pela pessoa física, a fiscalização concluiu que o mesmo exercia atividades atinentes às pessoas jurídicas, decorrentes da compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou prestação de serviços (factoring), razão pela qual, conforme consta do processo administrativo fiscal 10920.000968/2003-69 realizou-se a inscrição do contribuinte João de Ávila Souza, no cadastro das pessoas jurídicas, atribuindo-lhe o CNPJ 05.496.844/0001-99.

Diante disso, a ação fiscal foi direcionada para a pessoa jurídica constituída de ofício, em razão da prática reiterada de atos comerciais de compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, enquadradas na atividade de factoring ou faturização, em número e volume de negócios que afastam a natureza eventual ou esporádica de tais transações.

Da quebra do Sigilo Bancário

O artigo 1º da Lei Complementar nº 105/2001, estabelece que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados,

A

dispondo em seu parágrafo 3º, inciso VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos, entre outros, nos artigos 5º e 6º.

O artigo 6º prevê que os agentes fiscais poderão examinar os livros, documentos e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

O artigo 6º da Lei Complementar foi disciplinado pelo Decreto no 3.724/2001. Seu artigo 2º estabelece que as autoridades somente podem requisitar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

O artigo 3º, por seu turno, estabelece que serão considerados indispensáveis entre outras hipóteses, a presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato. E seu § 2º considera como indício de interposição de pessoa quando as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso .

Portanto, no caso sob exame, a requisição das informações financeiras observou as disposições legais (Lei Complementar 105 e Decreto 3.724/2001), foi feita na forma prevista, mediante Requisição de Movimentação Financeira motivada pela indispensabilidade do exame representada por indícios de interposição de pessoa. Não se configuraram, portanto, os vícios alegados.

Por outro lado, importante também acrescer que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria.

Sobre o assunto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 219.780-5, em 13/04/1999, o ministro Carlos Veloso assim se manifesta:

A questão, portanto, de quebra do sigilo, resolve-se com observância de normas infraconstitucionais, com respeito ao princípio da razoabilidade e que estabeleceriam o procedimento ou o devido processo legal para a quebra do sigilo bancário.

A questão, portanto, não seria puramente condicional. A quebra do sigilo bancário faz-se com a observância, repito, de normas infraconstitucionais, que subordinam-se ao preceito constitucional. É de dizer, aquelas normas sujeitam-se ao controle de constitucionalidade, porque, em termos abstratos ou materiais, poderiam não estar conforme ao mandamento constitucional.



Aliás, está assente nos Tribunais Superiores, que o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder em face do interesse público relevante. E, na sistemática estruturada pela LC nº 105, na Lei nº 10.174 e no Decreto nº 3.724, todos de 2001, as circunstâncias em que presentes esse interesse são especificadas, inexistindo discricionariedade. O ato administrativo é vinculado às determinações legais, e estas correspondem à concretização da vontade do legislador de, naquelas hipóteses específicas, submeter as informações bancárias ao crivo fiscal.

Assim, uma vez presente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, cumpre acatá-lo e utilizá-lo, até porque não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade de lei vigente, mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa.

Sobre a matéria, cabe destacar entre inúmeros, os Acórdãos abaixo relacionados deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

SIGILO BANCÁRIO - ... Não configura quebra de sigilo, o fornecimento ao Fisco, de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal. Inteligência dos artigos 197, inciso II, e 198, ambos do CTN. ... [Ac. 1º CC 105-13223 - Sessão de 12/07/2000]

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. [Ac. 1º CC 104-17152 - Sessão de 17/08/1999]

SIGILO BANCÁRIO - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário. [Ac 1º CC 101-91.561 - DO 09/12/1997]

Se mais não bastasse, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5º, § 5º, e art. 6º, parágrafo único, ambos da LC nº 105, de 2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

Diante de todo o exposto, por estar o acesso às informações bancárias regularmente autorizado nas leis mencionadas, bem como no Decreto nº 3.724, de 2001, regulares são os procedimentos aqui adotados e as provas assim obtidas, inexistindo qualquer prejuízo à validade da exigência.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade.

A

Insurge-se também o recorrente contra o arbitramento levado a efeito pela autoridade autuante. A lavratura do auto de infração teve como escopo o artigo 530 do RIR/1999, o qual estabelece as situações que dão a fiscalização os poderes para o exame da regular situação a respeito dos rendimentos oferecidos a tributação, bem como a base de cálculo declarada pelo sujeito passivo.

Dentre as situações previstas naquele dispositivo legal encontra-se a inscrita no inciso I que diz respeito àqueles que deixam de apresentar os livros e documentos à autoridade tributária. No caso, tendo o contribuinte desenvolvido atividades que por seu montante e regularidade equipara-se a uma pessoa jurídica e não efetuou a inscrição no cadastro do CNPJ, bem como omitiu estes rendimentos de suas Declarações de Ajuste Anual Pessoa Física, o arbitramento mostra-se como remédio adequado para se exigir o tributo omitido.

Durante a fase investigativa, oportunidade em que o fisco tem amplos poderes para diligenciar, ela estava ciente da ação e foi chamada a se manifestar acerca de seus atos, e para comprovar isso, conforme constata-se pelo número de intimações em que foi chamada a se manifestar.

Efetuada o lançamento, instaurou-se a fase litigiosa quando lhe foi assegurado a ampla defesa e o contraditório. Desta forma não há que se falar em ofensa ao disposto no artigo 148 do CTN.

Com relação a inscrição de ofício no cadastro do CNPJ, conforme destacado na decisão recorrida, já foi objeto do processo administrativo nº 10920.000968/2003-69 e a discussão acerca de sua validade ficou adstrita àquele processo.

Nessas condições, não vislumbro qualquer irregularidade na constituição do crédito tributário, tampouco na decisão recorrida, a ensejar a declaração de nulidade ou mesmo a sua reforma.

Mérito

Quanto ao mérito, o recorrente insurge-se contra a aplicação do percentual aplicado para a apuração do Lucro Arbitrado, cuja base legal foi o artigo 16 da Lei nº 9.249/95, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997:

“Art. 41. O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral:

...

d) 38,4 % (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

...



5. prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ...”

Nessas condições, de acordo com a expressa previsão legal, entendo que não há o que se discutir em relação ao percentual utilizado no arbitramento dos lucros, visto tratar-se de uma empresa de factoring.

Com relação a natureza jurídica das empresas de factoring, em face do que prevê a legislação acima transcrita, para a legislação tributária ela constitui uma prestadora de serviços, razão pela qual descabe a pretensão de redirecionar os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995.

Multa Qualificada

Como derradeiro argumento da peça recursal, o recorrente alega que é abusiva a cobrança da multa de 150%, ao argumento de que nunca foi uma pessoa jurídica e, portanto, não tinha a obrigatoriedade de possuir os registros contábeis solicitados pelo fisco.

A decisão recorrida manteve a exação de 150% e teve como justificativa, as seguintes razões:

Perceba-se que a justificativa para a multa qualificada decorre da conduta da contribuinte, praticada de maneira reiterada.

Portanto, com relação à multa qualificada, a autoridade fiscal concluiu, acertadamente, que o contribuinte, em tese, utilizou-se de ação dolosa para suprimir o imposto devido, enquadrando-se nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/64 e, por conseguinte, procedeu à majoração da multa de ofício para 150%, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda/1999 (RIR/1999).

...

E uma vez positivada a norma legal, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem promover quaisquer outras análises ou considerações sobre o tema.

Dessa forma, o tratamento tributário que foi dispensado à contribuinte seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora, cuja “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”, conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, já comentado anteriormente.

Assim sendo, evidenciada, em tese, a conduta reiterada de não oferecer à tributação os rendimentos obtidos com a atividade de factoring, cumpre manter a multa de 150%.

A

10

No caso sob exame, a multa de ofício foi elevada para 150% porque a fiscalização entendeu que ficou configurado o evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996).

A autoridade lançadora entendeu que a omissão de receitas apurada configura evidente intuito de fraude a justificar a aplicação da penalidade qualificada.

Todavia, neste particular, entendo que não é cabível a aplicação da penalidade exasperada. A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita o contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação de multa de 75%, que é cabível nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Logo, o contribuinte ao prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que ele agiu com evidente intuito de fraude para ensejar à aplicação da multa agravada, pois somente foi comprovada a conduta acima descrita, que em si não representa ação dolosa. No caso, a pessoa física tinha como prática normal de suas atividades, transações que a legislação prevê que somente pessoas jurídicas podem realizar, decorrendo daí a inscrição de ofício no CNPJ, bem como o arbitramento dos lucros, porém, afirmar que se trata de crime ou dolo, tem um longo caminho.

Com efeito, esse entendimento é preconizado na farta jurisprudência desta Câmara, no sentido de que para a aplicação da multa qualificada de 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume”, “se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais quando se tratar de acusação de omissão de receitas onde a contribuinte comprova que tributou mais de 70% do valor considerado pela fiscalização como omitido.

Dessa forma, fica evidenciado que a fiscalização aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.

Aliás, referida matéria encontra-se pacificada no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo, inclusive, sido objeto de súmula (Súmula nº 03 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

MULTA QUALIFICADA – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1ºCC nº 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.

Assim, entendo que não é cabível a aplicação da penalidade exasperada. A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita a contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação de multa de 75%, que é cabível nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Logo, a contribuinte ao prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas provenientes da falta de registro contábil de pagamentos efetuados, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que ela agiu com evidente intuito de fraude para ensejar à aplicação da multa agravada, pois somente foi comprovada a conduta acima descrita, que em si não representa ação dolosa.

Dessa forma, a fiscalização aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, voto, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.


José Ricardo da Silva



Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga – Redator Designado.

Nos debates realizados para julgamento deste processo divergi do ilustre conselheiro José Ricardo da Silva, Relator, apenas quanto a manutenção da multa qualificada no percentual de 150%, que entendi correta no presente caso, tendo sido acompanhado pelos demais conselheiros.

Passo ao voto condutor do acórdão quanto a essa matéria.

Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – se setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (grifei).

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 18. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I-de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. ...*** (grifei).

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

*“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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

*Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (Grifei).*

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

*“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;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

*I – 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; (Grifei).*

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (CTN, art. 113, § 2º).



O Código Tributário Nacional estabelece que o 'lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação' (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que 'até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, 'mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissivo, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...

Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.

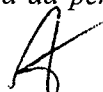
Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos incontestes que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Ora, o contribuinte simplesmente omitiu suas operações ao longo de pelo menos 3 (três) anos consecutivos, sempre apresentando declarações de IRPF sem ao menos reconhecer os rendimentos das operações de factoring.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou este Conselho nos seguintes acórdãos:

“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº



9.430/96. *Recurso ao qual se nega provimento.*” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).

“*REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.*” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

“*MULTA QUALIFICADA – CONDOTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada*”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

A colaboração com as investigações no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior. *In casu*, pelo contrário, pois a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo, isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

A autuada podia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exsurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

‘*PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.*

...

3. *O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.*

4. *"A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em "Crimes Contra a Ordem Tributária", 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).*

5. *Apelação improvida.*’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003)



Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

'Sustentam os apelantes, no entanto, que não houve a intenção de sonegar porque reconheceram a existência de faturamento nos dois primeiros trimestres, que se deu através do pagamento dos respectivos tributos perante o fisco municipal.

Tal conduta é irrelevante para a apuração do dolo no caso concreto, pois como já se disse anteriormente o dolo é genérico, tendo o crime se consumado no momento da entrega da declaração "zerada", sabidamente falsa, cujo propósito era a supressão dos tributos federais devidos.

Sobre o momento da consumação do crime, mais uma vez os esclarecedores ensinamentos da doutrina de Andreas Eisele, na obra já citada, à fl. 146:

"A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior).

Portanto, o crime é classificado na modalidade material (apenas se consumando com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória (descrita nos incisos do caput), mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo (ou o de seu pagamento parcial, caso ocorra antes desse momento)."

Portanto, deve ser mantido o lançamento com a aplicação da multa qualificada sobre os débitos autuados.

No que tange as demais alegações do recorrente adoto as razões de decidir da decisão de 1ª instância, ora recorrida, aliada aos doutos fundamentos do voto vencido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo integralmente a exigência com multa qualificada de 150%.

É este o voto condutor do presente acórdão.


Antonio Praga. – Redator Designado.