



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 13116.001530/2005-32
Recurso n° 158.293 Voluntário
Matéria Simples - Arbitramento
Acórdão n° 191-00.016
Sessão de 20 de outubro de 2008
Recorrente COMERCIAL DE ALIMENTOS FRISO LTDA
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ/ BRASÍLIA - DF.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2000

Ementa: REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que cumpridas as formalidades exigidas nas normas.

Por ser norma de direito adjetivo, que disciplina o procedimento de fiscalização, ampliando a investigação do ilícito tributário, não se veda a aplicação a fatos geradores pretéritos, nos termos do parágrafo 1º do art. 144 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

É regular o procedimento de fiscalização que após a análise da escrituração contábil do contribuinte examina os extratos bancários para verificar a compatibilidade entre a movimentação financeira e os valores escriturados e declarados ao fisco. Em constatando relevante disparidade e não justificando, o contribuinte, a origem dos créditos bancários é lícito proceder ao lançamento por presunção de receita omitida, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONCEITUAÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DO LANÇAMENTO.

A aplicação da multa qualificada no lançamento tributário depende da constatação do evidente intuito de fraude conforme conceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/65, por força legal (art. 44, II, Lei nº 9.430/96). Constatado pelo auditor fiscal que a ação, ou omissão, do contribuinte identifica-se com uma das figuras descritas naqueles artigos é imperiosa a qualificação da multa, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicar a norma tributária, pelo caráter obrigatório e vinculado de sua atividade.

MULTA QUALIFICADA. VALORES RECOLHIDOS E DECLARADOS. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO.

Não cabe a qualificação da multa de ofício quando há insuficiência ou falta de recolhimento dos valores declarados pelo contribuinte, por não ser hipótese retratada nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, que definem evidente intuito de fraude.

JUROS. TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

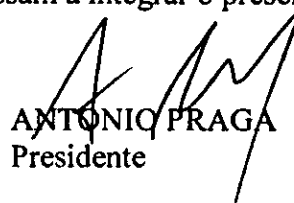
Aplica-se a Súmula nº 04 desse Conselho de Contribuintes.

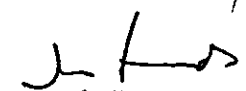
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NATUREZA CONFISCATÓRIA E DESPROPORCIONAL.

Aplica-se a Súmula nº 02 desse Conselho de Contribuintes .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares; 2) No mérito, também por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 75%, no que se refere à infração pela insuficiência de valores recolhidos em face aos declarados pela contribuinte (item 02 dos Autos de Infração IRPJ/PIS/CSLL/COFINS/CSS – SIMPLES), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

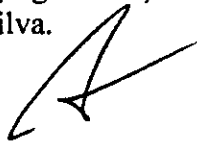

ANTÔNIO PRAGA
Presidente


Ana de Barros Fernandes
Relatora

20 OUT 2008



Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinícius Barros Ottoni e Roberto Armond Ferreira da Silva.



Relatório

A fiscalização na empresa em epígrafe iniciou-se em 21/02/2005, conforme Termo de Início de Fiscalização juntado às fls. 07 e 08.

Após a análise dos Livros Movimento de Caixa, Registro de Apuração de ICMS, Inventário, relativos ao ano-calendário de 2000, a fiscalização procedeu à análise dos extratos bancários das contas mantidas em diversas instituições financeiras pela contribuinte.

Em face da não entrega pela contribuinte dos referidos extratos solicitados – fls. 69 a 70 –, apesar de haver solicitado ela própria ao Bancos envolvidos (fls. 07 a 10), a Delegada da Receita Federal em Anápolis/GO emitiu as pertinentes Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, 104, 112, 127.

Intimada a contribuinte a esclarecer a origem dos depósitos/créditos havidos nas contas bancárias, individualizados, mês a mês, não o fez (fls. 174 a 187; 190 a 192).

Pela leitura do Termo de Constatação de fls. 195 e 196, verificamos que o objeto desse processo limitou-se à autuação da empresa, optante pelo regime do Simples, no ano-calendário de 2000, a despeito da fiscalização haver continuado em relação aos anos-calendários de 2001, 2002 e 2003.

A autuação ocorreu basicamente por dois ilícitos: omitir receitas conforme constatado da análise dos extratos bancários e insuficiência dos recolhimentos declarados espontaneamente na Declaração do Simples entregue ao fisco.

A contribuinte tomou ciência do referido Termo de Constatação e Autos de Infração em 07/12/2005 (fls. 196, 212, 218, 226, 234, 242 e 246).

Irresignada com a autuação, apresentou impugnação às fls. 257 a 269, alegando em apertada síntese:

I- Do que denomina preliminares:

a) o procedimento fiscal promoveu 'quebra de sigilo bancário' através das RMF, sem o prévio conhecimento da contribuinte e que somente em dezembro de 2005 fora notificado do Mandado de Procedimento Fiscal; abra-se parênteses aqui para registrar que tal alegação não procede, haja vista que o preposto – gerente – da empresa tomou ciência do MPF em fevereiro de 2005, juntamente com o Termo de Início da Fiscalização (fl 01);

b) os auditores fiscais focalizaram o trabalho exclusivamente nos extratos bancários obtidos e que, como meio de coerção e para intimidar, solicitaram documentos, livros contábeis e fiscais, sob pena de ser a contribuinte representada penalmente, ao final quebrando o sigilo bancário sem autorização judicial, devendo o Auto ser declarado nulo por afrontar diversos princípios constitucionais (art. 5º, incisos X e LVI da Constituição Federal);



c) não houve estabelecimento de qualquer nexo entre a origem e os valores depositados, por parte da fiscalização;

d) inexistência de tipificação legal, não havendo indicação de matéria tributável, sem mensurar-se o *quantum* a tributar, fato gerador e base de cálculo;

e) o levantamento da movimentação financeira da contribuinte realizado de forma ilícita e abusiva não pode qualificar o autuado como agente fraudulento e omissivo;

f) irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001;

g) afastamento da responsabilidade solidária do sócio cotista; registre-se que nesses autos não foi estabelecida sujeição passiva solidária;

II – Do que considera mérito:

a) a súmula 182 do extinto TFR – Tribunal Federal de Recursos rechaçou o lançamento com base apenas em extratos ou depósitos bancários, sendo o arbitramento com fulcro na movimentação financeira da contribuinte inaceitável para as empresas que optam pelo Simples, por consistir em quebra de sigilo bancário, protegido constitucionalmente;

b) os valores que transitam pela conta do autuado, no dia a dia, podem ser de terceiros que não possuem acesso aos serviços bancários – familiares próximos, amigos e empregados;

c) a única prova produzida pelo fisco consiste nos extratos bancários e demonstrativos de créditos;

d) não há nexo causal entre os depósitos e possível faturamento da empresa, não se admitindo a tributação por não evidenciar renda consumida; os depósitos relacionados não podem ser conceituados como faturamento, base de cálculo do Simples;

e) a inconstitucionalidade da aplicação de juros moratórios à taxa Selic;

f) aplicação da multa qualificada, em percentual de 150%, sem efetiva prova da fraude ocorrida, por se desproporcional e ter natureza confiscatória.

Colaciona à peça impugnatória trechos de alguns (03) julgados do âmbito judiciário citados em obra de PIZOLIO, Reinaldo & GALVADÃO Jr., que respaldam o seu entendimento sobre a inaplicabilidade da quebra do sigilo bancário pela autoridade fazendária, sem, todavia, posicioná-los no espaço temporal.

Propugna, ao final, para que toda a sua argumentação seja acolhida e que seja determinada a suspensão da cobrança dos créditos tributários lançados nos termos do art. 151, III, do CTN e a suspensão do curso do processo nº 13116.001533/2005-76 – exclusão do Simples, até o julgamento final desse processo.

Às fls. 283 a 290, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em Brasília/DF proferiu o Acórdão nº 17.024/06, rejeitando as preliminares e declarando, no mérito, a procedência do lançamento.

Destaca-se do referido acórdão:

Outro ponto a salientar é que o lançamento decorre, além da omissão de receita – depósitos bancários não escriturados, nem comprovados, da insuficiência de recolhimento (fls. 213/214), visto que a contribuinte recolheu a menor valores declarados na Declaração Anual Simplificada, ano-calendário 2000 (fls. 200/203 e 63/66). Acrescente-se também que a declaração de renda e dos pagamentos efetuados, e não exclusivamente em movimentação bancária, conforme se verifica às folhas 07 a 75.

Assim, não é pertinente a alegação da impugnante de que o lançamento estribou-se exclusivamente na movimentação bancária, sendo inaplicável a referência feita à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos. Bem assim, registre-se que a insuficiência de recolhimento está perfeitamente demonstrada às folhas 200/203 e 63/66.

Tempestivamente, em 20/06/2006 (fls. 317 - ciência pessoal em 23/05/2006, às fls. 306), a contribuinte recorreu a esse colegiado reprisando a mesma argumentação acima exposta trazida na impugnação – fls. 319 a 332 –, razão pela qual deixo de relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – tributo + multa R\$ 229.519,99 –, dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial, de acordo com o definido no inciso I do artigo 2º da Portaria MF nº 92/08.

Início esse voto ponderando sobre as preliminares, classificando como tais, dentre as inúmeras elencadas pela recorrente, as alegações de: quebra de sigilo bancário ilícita, sem autorização judicial e sem o prévio conhecimento da contribuinte; notificação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF só ao final do procedimento fiscal; e irretroatividade da Lei Complementar nº 105/01. As demais argumentações, itens I.b, I.c, I.d, I.e, I.g, acima, analisarei-as no mérito, por assim entender.

De pronto, rechaça-se a argumentação de que a contribuinte somente foi notificada do Mandado de Procedimento Fiscal em dezembro de 2005, portanto ao término da fiscalização, quando o documento pertinente, fl 01 desse processo, foi firmado pelo gerente, sócio-cotista da contribuinte desde 2003 (fls. 54 a 56), em 21/02/2005, ao receber o Termo de Início de Fiscalização (fls. 07 e 08), sendo totalmente sem propósito tal afirmação.

De igual forma, quando argumenta que a quebra de sigilo bancário ocorre de forma furtiva, sem o conhecimento da contribuinte. A contribuinte foi devidamente intimada a apresentar os extratos bancários e respondeu que os estava providenciando – fls. 09, 10, em 28/02/05. Reintimada a apresentá-los, em 02/05/2005 (fls. 69), solicitou mais trinta dias para fazê-lo (05/05/2005). Expirados os trinta dias, sem que os apresentasse não restou outra forma



para a fiscalização proceder que não a emissão das respectivas RMF, datadas de 23 de junho de 2005. Como visto, contra fatos não há argumentos – a fiscalização pautou-se dentro dos estritos moldes prescritos na norma legal que a autoriza a obter os documentos bancários, no caso, extratos, em caso de negativa ou recusa do titular em lhe fornecer.

Com relação à irretroatividade das disposições inseridas na Lei Complementar nº 105/2001, a qual, se assim for, fulmina a autuação realizada com fundamento em extratos bancários obtidos mediante as RMF, já é matéria superada nesse tribunal administrativo.

Os acórdãos nºs 106-16775, 104-23209, 102-48846, 107-09232, 105-15401, 103-22750, citados a exemplo, demonstram já ser matéria assente neste colegiado que trata-se de norma que veicula direito adjetivo.

Os dispositivos inseridos na Lei Complementar nº 105/2001, na Lei nº 10.174/2001 (que em seu artigo 1º deu nova conotação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/96) e no Decreto nº 3.724/2001, tratam dessa matéria no sentido de possibilitar ao fisco, através do conhecimento da movimentação financeira, pelos recolhimentos de CPMF, utilizar essa informação nos procedimentos administrativos fiscais como mais um instrumento de investigação, consistindo em normas cuja natureza é ampliar as fontes de investigação dos ilícitos tributários e regular o procedimento de fiscalização.

Não há que se falar, portanto, em irretroatividade da norma tributária, que não é de natureza material. A seguir, transcreve-se a ementa de acórdão modelo a ser copiado por essa relatora:

Acórdão nº 103-22.750

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - TRIBUTÁRIO. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LC nº 105/01. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA

1. A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN, art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação.

3. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as

formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01" (Ac. da 1ª T do TRF da 4ª R – mv – ag 2002.04.01.003040-0/PR – Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – DJU 2 05.06.02, p 164)

(grifos não pertencem ao original)

O parágrafo 1º do artigo 144 do CTN – Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, esclarece que as normas adjetivas se aplicam imediatamente, no ato do lançamento, afastando qualquer aspecto temporal, não se podendo lhes atribuir vedação por irretroativas:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Grande lição nos ministra o magistrado Zuudi Sakakihara, in Código Tributário Nacional Comentado (RT), pp 565/566, conforme se extrai do acórdão supra referido:

... na atividade do lançamento é preciso distinguir entre a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das outras leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade do lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, segundo os critérios da qual é determinada e quantificada a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito. É o que diz o caput deste artigo.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, valendo dizer que não são aplicadas pelo lançamento, mas aplicadas à atividade do lançamento. Dizem respeito à atividade e não ao objeto do lançamento. Em razão disso, são aplicáveis aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento. É esse o sentido do § 1º deste artigo. Com efeito, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário. Esclareça-se, por oportuno, que os critérios de apuração são unicamente aqueles investigatórios, e não os que se destinem à quantificação do tributo devido, pois estes afetam

A *J*

diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto dimensível.

(...)

Note-se que o § 1º não prevê nenhuma hipótese que importe aplicação retroativa da lei. Ao contrário, confirma e consagra o princípio da irretroatividade da Lei tributária, pois a legislação aplicável, embora seja posterior à ocorrência do fato gerador, não é posterior à atividade do lançamento, à qual se aplica.

(grifos não pertencem ao original)

O Poder Judiciário, desde outubro de 2003, tem se manifestado no mesmo sentido, consoante ementa a seguir colacionada, parcialmente, a esse voto:

STJ / REsp nº 506.232-PR

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

[...]

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: 'Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente'.

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade de aplicação dos arts. 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais,



desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.

(grifos não pertencem ao original)

Pelo ora exposto, rejeito a preliminar de que o lançamento fiscal deva ser declarado nulo por ter a autoridade fiscal se valido da emissão das RMF, cuja lavra é da Delegada da Receita Federal pertinente, para obter os extratos bancários do ano-calendário de 2000, em vista de equivocada irretroatividade da Lei Complementar 105/2001 e normas tributárias correlatas.

Passo à análise das alegações meritórias.

A recorrente, indignada, alega que:

I – A autuação focalizou exclusivamente os extratos (depósitos/créditos) bancários e, como meio de coerção e intimidação, solicitaram documentos, livros contábeis e fiscais, ameaçando com a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, quebrando o sigilo bancário de forma afrontosa; a súmula 182 do extinto TRF rechaça os lançamentos realizados com base exclusiva em extratos bancários (itens I.b e II.a do Relatório).

Deve-se esclarecer à contribuinte que é atividade corriqueira da fiscalização, e, sobretudo, seu dever legal, o exame de livros contábeis e fiscais e toda a documentação que lastreia os registros nesses feitos. Ora é assim que se desenvolve a atividade de fiscalização e causa espanto a indignação da contribuinte em sentir-se ameaçada pela Intimação Fiscal (neste caso Termo de Início) que exige a exibição de tais Livros e documentos. Neste sentido dispõe o artigo 911 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto 3.000/99) – RIR/99:

Art.911.Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Assim, estando obrigada a escriturar o Livro Caixa, **no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira**, inclusive bancária, e a manter em boa ordem e guarda enquanto não opere a decadência, esse Livro e todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração, consoante dispõe o artigo 190, § único do RIR/99, a contribuinte deve exibir esse e outros Livros Fiscais e Contábeis que escriturar, de pronto, a fim de não obstacularizar o trabalho fiscal.

A Representação Fiscal para Fins Penais, esclareça-se, não pode ser interpretada como ameaça ou constrangimento ilegal, mas constitui dever do auditor fiscal lavrá-la em caso de desobediência à ordem fiscal ou no caso de constatar as hipóteses que, em tese, constituam outro ilícito penal tributário, consoante dispõem os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 (Crime

contra a Ordem Tributária), destacando-se o parágrafo único do artigo 1º, que trata, pois, do crime de desobediência à autoridade tributária. Assim, se o fiscal autuante fez menção à possível lavratura de comunicação de ilícito penal tributário à autoridade competente, o fez na intenção de advertir a contribuinte no caso de não exhibir os livros e documentos a que está obrigada por lei.

Mas, como pode se verificar pelos Termos lavrados pela fiscalização e respostas prestadas pela contribuinte, com exceção dos extratos bancários solicitados, a autuada exibiu os livros e demais documentos solicitados.

Aliás, do exame contábil e fiscal desses Livros e documentos apresentados pela contribuinte é que a fiscalização pode verificar a assombrosa divergência entre os valores escriturados e declarados e os valores financeiros movimentados (aproximadamente R\$1.200.000,00).

Como bem ressaltado pela Turma julgadora, ao analisar o cabimento da aplicação da multa qualificada pelo cometimento de fraude por parte da autuada:

O fato que autoriza a qualificação da multa de ofício está estampado no auto de infração quando ali se verifica que: (1) a receita bruta total (receita omitida + declarada) comporta R\$ 1.315.475,15, quando declarou apenas R\$ 99.600,51 (fls. 192 e 196);

Desta forma, no presente processo não restam dúvidas sobre o correto procedimento da fiscalização ao iniciar seus trabalhos com o exame dos Livros e documentos pertinentes e, observe-se, somente após aproximados quatro meses, exauridos os prazos para a contribuinte apresentar espontaneamente os extratos bancários, é que solicitou os referidos extratos para análise, diretamente das instituições financeiras.

Não cabe, por conseguinte, invocar-se a súmula 182 do extinto TFR, nem argumentar que a fiscalização foi precipitada, negligenciando os procedimentos regulares prescritos nas normas para realizar a sua atividade.

E o arbitramento com base nos valores creditados nas contas bancárias não pode ser taxado de ilegal ou 'inaceitável' contra contribuintes optantes pelo Simples, haja vista decorrer de imposição legal estabelecida no artigo 42 e parágrafos da Lei nº 9.430/96 às pessoas jurídicas.

Sobre a quebra de sigilo bancário, também já é matéria assente nesse colegiado, de forma mansa e pacífica, que em nada ofende a Constituição Federal a obtenção de informações bancárias por meio das Requisições expedidas pelo titular da unidade jurisdicional da contribuinte, desde que respeitadas as normas tributárias procedimentais. Ainda que, por hipótese, a legislação infra constitucional pudesse confrontar os princípios constitucionais, não seria nessa seara administrativa que se acolheria tal argumento, haja vista a vinculação às normas legais vigentes a que estão adstritos as autoridades lançadoras ou julgadoras administrativas.

No presente caso, o auditor fiscal observou, como já relatado e abordado nesse voto, os ditames legais vigentes.



Inúmeros são os acórdãos que espelham esse entendimento, citando-se, a mero exemplo, os nºs 108-07.879, 106-14.147, 106-13.895, 106-13.862, todos no sentido de que não há sequer quebra de sigilo, uma vez estar a autoridade fiscal sujeita a mesma regra de sigilo que estão as instituições bancárias. Há sim transferência do sigilo bancário necessário ao exercício estatal de fiscalização e apuração de eventual ilícito tributário.

Nem há que se falar em ofensas a princípios constitucionais uma vez o assunto ser regulado por Lei Complementar (como a Lei Maior exige) não declarada inconstitucional.

II – Da inexistência de tipificação legal, identificação da matéria tributável, mensuração do quantum, fato gerador, base de cálculo; da ausência de estabelecimento de nexo causal entre a origem e os valores depositados, entre os valores e o faturamento da empresa; do fato dos extratos bancários serem a única prova utilizada pelo fisco; da prova de que os créditos nas contas pertencem a terceiros (itens I.c, I.d, II.b, II.c, 2.d, do Relatório).

Entendo como meramente protelatória a alegação de que os elementos materiais do artigo 142, *caput*, do Código Tributário Nacional – à exceção da identificação do sujeito passivo – estão ausentes no lançamento fiscal sob análise.

No Auto de Infração juntado às fls. 195 a 245 e planilhas elaboradas pela fiscalização, fls. 190 a 192, estão perfeitamente identificáveis as infrações tributárias, conforme relatado – Omissão de Receita proveniente de depósitos/créditos bancários não justificados pela contribuinte e Insuficiência de recolhimento dos valores declarados pela contribuinte a título de Simples -, bem como todos os elementos materiais inerentes, a saber, tipificação legal, matéria tributável, mensuração do quantum devido, fato gerador e a base de cálculo.

Quanto a estabelecer-se nexo causal entre os créditos havidos nas contas bancárias da recorrente e a origem de seus valores a própria norma tributária esculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 atribui esse ônus ao titular das contas. E em relação ao faturamento, não há exigência legal para que este procedimento seja realizado para que se valide o lançamento fiscal.

Assim dispõe o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, reproduzido no art. 849 do RIR/99:

Art.849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§1º e 2º):

I-o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

II-os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem



sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):

I-os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II-no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§3º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42 § 4º).

O retro transcrito dispositivo legal cuida de uma presunção legal.

As presunções legais vêm expressas na lei tributária. O próprio legislador destaca situações especiais nas quais os indícios pressupõem a ocorrência do fato gerador. São situações que de tão excepcionais denunciam o ilícito tributário.

Situação deveras conhecida, semelhante à ora analisada, é a constatação do saldo credor do caixa – esta situação é materialmente impossível de ocorrer: se a pessoa jurídica não possui dinheiro em caixa, não poderá fazer o pagamento de despesas. Como pode, então, registrar a contabilidade que a despesa foi paga, sem o respectivo numerário?

A situação é tão absurda, que a norma tributária presume o óbvio: em algum momento houve a omissão de receitas. A norma tributária se incumbe de declarar o indício da omissão: é o saldo credor do caixa.

Semelhantemente ocorre com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 transcrito. O numerário depositado em conta bancária, **não justificado** pelo contribuinte interpelado, constitui omissão de receita.

Novamente, nota-se a seguinte situação excepcional: uma pessoa, jurídica ou física, ao ser fiscalizada, possui ingressos, em conta bancária, em valores superiores àqueles informados ao fisco. A norma tributária determina, na verificação desta hipótese, que não sendo demonstrada a origem daquele numerário pressupõe-se que constitui receita omitida. E a prova, a lei expressamente o declara, caberá ao contribuinte.

As presunções legais, pois, surgem de situações nas quais, com tranqüilidade, os indícios denotam a ocorrência do ilícito tributário.

E a autoridade fiscal colheu as provas dos indícios enunciados na norma tributária: os créditos tributários – não da presunção, em si, pois esta já está declarada como ilícito, pela própria norma.

A presunção, por conseguinte, ergue-se sobre indícios que devem ser devidamente e fartamente provados, como no presente lançamento.

Vale a pena transcrever o artigo 239 do CPP, que conceitua indício:

Art.239.Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

Este link entre os indícios e o fato tributariamente relevante é fornecido pela norma tributária: depósitos não justificados $\Rightarrow$ omissão de receitas; saldo credor de caixa $\Rightarrow$ omissão de receitas; passivo fictício $\Rightarrow$ omissão de receitas, e assim por diante.

As presunções enunciadas na norma tributária não são absolutas (*□úris et □úris*). São presunções legais relativas (*□úris tantum*) o que significa que comportam provas em contrário. Estas provas deverão ser apresentadas pelo contribuinte e a própria norma traz esta condição expressa em seu bojo, pois foge à regra geral relativa ao ônus da prova (pertinente ao fisco).

Assim dispõem os artigos 925 e 926 do RIR/99:

Ônus da Prova

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).

Destarte, irrelevante para a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, no lançamento tributário, a identificação da origem dos ingressos nas contas bancárias ou estabelecer-se qualquer nexo com o faturamento da empresa, ou outro objeto.

E com fulcro no artigo 926 acima reproduzido, quem tem o dever de provar que a origem dos valores depositados em conta de sua titularidade provém de recursos de terceiros, sejam quem for, é o sujeito passivo da obrigação tributária. Somente justificando o ingresso de numerários, com documentação hábil, pode ilidir a presunção legal tributária de omissão de receitas. Não o fazendo, entende-se ser mera alegação, inapta para ilidir a tributação contra si imposta.

Quanto ao fato dos extratos bancários serem a única prova utilizada pelo fisco, entendendo já ter sido questão reprisada, suficientemente abordada.

III – Da qualificação da multa de ofício aplicada e da não comprovação da fraude (item I.e e II.f do Relatório).

Para se avaliar o cabimento da qualificação da multa de ofício, mister é que se interprete o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (art. 957, inciso II, RIR/99):



Art.957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I- [...]

II- de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A despeito do entendimento esposado pela recorrente de que não incorreu em crime de sonegação, primeiramente cabe distinguir os ilícitos tributário e penal tributário.

Para que o sujeito passivo da obrigação tributária seja penalizado com a multa de ofício qualificada é necessário que o evidente intuito de fraude seja detectado. Ocorre que o legislador, a fim de evitar dissensões doutrinárias, **definiu na própria lei** o que entende por evidente intuito de fraude lançando mão às figuras descritas em outra norma: nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, a imposição da multa qualificada decorre de conceituação legal e desta não pode fugir da aplicação, o Auditor Fiscal. Considera-se, pela norma tributária, evidente intuito de fraude, *lato sensu*, as hipóteses descritas nos artigos a seguir transcritos:

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 obrigação 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, ou 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."

Observe-se que esta Lei também não é de natureza criminal, mas tributária, portanto não se pode cogitar do termo nela referido 'sonegação' como um crime. A propósito, as figuras delitivas vinculadas à supressão ou redução de tributo de forma dolosa, no aspecto penal, estão previstas na Lei nº 8.137 em vigor desde 1990 – Crimes contra a Ordem Tributária e as Leis que tratavam dos crimes de sonegação fiscal e da apropriação indébita já foram revogadas.

Seguindo o raciocínio ora esposado, se a ação, ou omissão, do sujeito passivo se enquadrar numa das figuras descritas acima, **por força de lei**, o agente fiscal deve aplicar a qualificação da multa, não estando à sua escolha aplicar ou não a norma tributária.

No presente caso, curvo-me à realidade já exposta pela Delegacia de Julgamento da estonteante diferença entre a matéria tributária identificada, ainda que de forma presuntiva, mas que indubitavelmente constitui base de cálculo para a apuração dos tributos exigidos da contribuinte autuada, e a matéria tributária oferecida *ex ponte* pela contribuinte ao fisco. Repito o trecho já acima transcrito, sobre as duas infrações, salientando que sobre a segunda não houve qualquer contestação por parte da contribuinte:

O fato que autoriza a qualificação da multa de ofício está estampado no auto de infração quando ali se verifica que: (1) a receita bruta total (receita omitida + declarada) comporta R\$ 1.315.475,15, quando declarou apenas R\$ 99.600,51 (fls. 192 e 196); (2) dos valores declarados, deixou de pagar, em média, entre 50 a 60% (fls. 200 a 203).

Diante dos fatos, omissão de receita e insuficiência nos recolhimentos à ordem de 50% do valor declarado, impossível atribuir-se a ação, ou omissão, da autuada a mera culpa – negligência ou imperícia – ou o erro escusável e não constatar-se a real intenção de fraudar aos cofres públicos. É fato notório e que salta aos olhos, constituindo, *per si*, prova da intenção desvelada da contribuinte em evadir-se da tributação devida.

Volto a repetir, não se trata, aqui, de enquadrar a contribuinte, mesmo porque é impossível tecnicamente, na figura de agente criminoso, visto tratar-se de pessoa jurídica; mas identificar na infração tributária a figura, de natureza também tributária, descrita no artigo 71 acima.

Não tenho dúvidas quanto à intenção do sujeito passivo, na primeira infração, ao omitir a receita posteriormente estampada nos créditos bancários em, por: *omissão dolosa pretendeu impedir parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais* (art. 71, I, da Lei 4.502/64).

Afasto, pelo exposto, a aplicação da súmula nº 14 desse Conselho, por não se tratar de simples omissão sem constatar-se o evidente intuito de fraude no relacionado à essa infração tributária, conforme predispõe o artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Também não me resta dúvida quanto à intenção em deixar de recolher aos cofres públicos os valores devidos, conforme apurado na segunda infração; todavia falta previsão para esta ação, ou omissão, do sujeito passivo nos ditos artigos 71, 72 e 73 que autorizem a conceituação do evidente intuito de fraude, uma vez haver a contribuinte declarado os valores ao fisco.

Desta forma, voto por manter a multa qualificada incidente sobre a infração nº 01 apurada pelo fisco – omissão de receita proveniente dos créditos bancários não justificados – e retiro a qualificação da multa quanto à insuficiência de recolhimentos em face aos valores declarados pela contribuinte, devendo ser aplicada regularmente, no percentual de 75%, por se tratar de apuração *ex officio*.

IV – Das alegações de inconstitucionalidade do juro à taxa Selic e da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.



No que respeita às alegações da recorrente sobre esses dois assuntos, invoco as súmulas editadas por esse Conselho de Contribuintes, extraídas de recorrentes julgados administrativos, nos quais conclui-se que à autoridade julgadora administrativa não compete arguir sobre a inconstitucionalidade, ou ilegalidade, das normas tributárias vigentes, sendo essa matéria de competência exclusiva da Suprema Corte Judicial.

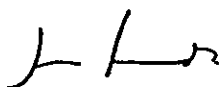
Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONCLUSÕES

Rejeito as preliminares de nulidade argüidas, para, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, reduzindo, no lançamento tributário, a multa de ofício aplicada na forma qualificada – 150% - para a forma regular – 75% - **somente** no que se refere à infração pela insuficiência de valores recolhidos em face aos declarados pela contribuinte (item 02 dos Autos de Infração IRPJ/PIS/CSLL/COFINS/CSS – SIMPLES,

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2008.



ANA DE BARROS FERNANDES

