



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

Processo nº 13855.000713/2010-44
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **1802-002.275 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria SIMPLES
Recorrente L M FERREIRA FERRAMENTAS ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES REPASSADOS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. PROVA DIRETA NÃO ILIDIDA PELA AUTUADA.

É procedente o lançamento a título de omissão de receitas, fundado em valores repassados por administradoras de cartão de crédito, eis que constitui em prova direta do recebimento de receitas operacionais, que só pode ser rejeitada mediante comprovação idônea pela autuada, inexistente no caso.

APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. POSSIBILIDADE.

Não há declaração de inconstitucionalidade da LC 105/2001 por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. A decisão proferida pelo STF no RE 389908 ainda não transitou em julgado, eis que há embargos de declaração pendentes de análise. Mas ainda que a mencionada decisão fosse definitiva, ela não se aplicaria ao caso sob exame, porque trata do sigilo bancário propriamente dito, e não da inconstitucionalidade de informações prestadas em DECRED.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

Processo nº 13855.000713/2010-44
Acórdão n.º **1802-002.275**

S1-TE02
Fl. 3

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Nelso Kichel e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Ausente justificadamente o conselheiro Marciel Eder Costa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que manteve parcialmente lançamento realizado para a constituição de crédito tributário no regime de tributação simplificada – Simples.

A autuação fiscal abrangeu os meses de janeiro/2006 a junho/2007. Foram imputadas à Contribuinte duas infrações: omissão de receitas e insuficiência de recolhimento gerada pela mudança nos coeficientes para apuração do Simples, após a adição das receitas omitidas.

Os fatos que antecederam o presente recurso estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 14-032.518, às fls. 352 a 363:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe os impostos e contribuições integrantes do SIMPLES, ou seja, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 4.464,46 (fl. 02), Contribuição para o PIS no valor de R\$ 3.196,23 (fl. 12), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 6.479,20 (fl. 24), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 19.318,24 (fl. 37) e Contribuição para Seguridade Social (INSS) de R\$ 50.187,13 (fl. 49), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 150%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 237.587,53 (fl. 01), relativamente ao período de janeiro de 2006 a junho de 2007.

O procedimento fiscal iniciou-se em 05/08/2009 com a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 89/90), por meio do qual foi a contribuinte intimada a apresentar os Atos Constitutivos da empresa, o livro Caixa dos anos-calendário de 2006 e 2007 e a justificar as diferenças apontadas no mesmo Termo entre os valores informados em DECRED pelas operadoras de cartão de crédito a título de repasses à contribuinte e os valores por ela informados na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica-Simples. Exigiu-se ainda os comprovantes de repasses recebidos das operadoras de cartão de crédito e a comprovação da contabilização dos valores recebidos das operadoras de cartão de crédito, relativamente aos anos-calendário de 2006 e 2007.

Consta dos autos (fl. 93) que a contribuinte apresentou em 25/08/2009 os Atos Constitutivos da empresa e o livro Caixa (cópia anexada às fls. 90/289) referente aos anos-calendário de 2006 e 2007 e, em 15/09/2009, solicitou prorrogação de prazo para apresentação dos comprovantes de repasses recebidos dessas operadoras (fl. 94). Não tendo a empresa fiscalizada apresentado os documentos relativos às operações de cartão de crédito, foi ela novamente intimada, em 05/11/2009, para o mesmo fim (fls. 95/96). Em 22/01/2010 foi ela intimada a apresentar os talonários das notas fiscais (fl. 97). Em

atendimento, foram apresentadas as notas fiscais emitidas no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, as quais foram posteriormente devolvidas à contribuinte juntamente com o livro Caixa (fl. 99).

Não tendo a empresa apresentado os documentos relativos às operações de cartão de crédito, foi expedida a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), tendo a Companhia Brasileira de Meios de Pagamentos e a Redecard S/A apresentado os extratos e relatórios de pagamentos efetuados à LM FERREIRA FERRAMENTAS LTDA ME.

De posse dos valores disponibilizados pelas operadoras de cartões de crédito/débito, a fiscalização elaborou um quadro demonstrativo denominado “DIFERENÇAS - PAGAMENTOS X ESCRITURAÇÃO” (fl. 82), no qual apurou a diferença, mês a mês, entre os valores informados pelas operadoras como pagos/repassados à interessada e os valores escriturados e informados à Receita Federal em sua Declaração Simplificada, cujas diferenças, no total de R\$ 1.230.489,43, foram levadas à tributação como receita omitida, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996 c/c o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1996.

Sobre os valores dos tributos e contribuições foi aplicada a multa qualificada de 150% por entender a Fiscalização que a conduta da contribuinte de escriturar, durante anos consecutivos, valores bem abaixo dos recebidos nas operações com vendas com cartões de créditos/débito, denota a sua intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, situação esta que se subsume ao tipo previsto no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Cientificada do auto de infração em 05/03/2010, a contribuinte, por meio de seu procurador legalmente constituído, ingressou em 06/04/2010 com a impugnação de fls. 296/321 aduzindo como razões de defesa o seguinte:

Preliminarmente

Quebra do sigilo bancário. Inconstitucionalidade. Prova ilícita.

Alegou que o art. 5º da Lei Complementar nº 105/01, que foi supedâneo aos normativos inferiores (Decreto nº 4.489/02 e IN-SRF nº 802/07), no qual a Autoridade Fiscal procurou amparo, vem sofrendo Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI 2386 e ADI 2390) que se encontram ainda sem data para julgamento e, em razão disso, roga-se pelo sobrestamento do presente procedimento fiscal até que o STF se pronuncie acerca da constitucionalidade dos arts. 5º e 6º da LC nº 105/01.

Ausência de comunicação do ato à recorrente. Prejuízo à defesa. Cerceamento. Inexistência de contraditório.

Alegou que no momento em que o Fisco pugnou em 18/11/2009, pelas informações às empresas de cartões de créditos,

necessária se mostrava a intimação da recorrente deste ato, a fim de que a mesma, se quisesse, pudesse impugná-lo administrativamente ou judicialmente, ou, de outra forma, pudesse acompanhá-lo e, no entanto, a recorrente, em nenhum momento, foi intimada acerca da Requisição de Movimentação Financeira (RMF).

Do mérito

Do fato gerador. Inexistência da receita alegada.

Alegou que a relação comercial causadora do Imposto Simples a que se aponto o auto de infração é totalmente inverídica, pois todas as vendas com pagamento através de cartões de crédito e de débito foram declaradas ao Fisco dentro das normas legais, com as emissões de documentos fiscais, conforme se evidencia pelos documentos já fornecidos ao Fisco, não havendo o excedente de R\$ 1.230.489,43 de receita não declarada e, não havendo fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária. Acrescentou que há de se considerar ainda a presunção jûris tantum, podendo e devendo ser elidida uma vez que a empresa VISANET salientou que os lançamentos a crédito não são exclusivos da referida operadora de cartões, podendo advir de informações prestadas pela instituição financeira, assim, evidenciando que, não necessariamente, os valores expressos se traduzem em faturamento da empresa por vendas de mercadorias. Ainda, segundo a impugnante, as informações e documentos que o Fisco alegou ter colhido durante a tramitação do Mandado de Procedimento Fiscal, além de estarem eivados de vício de ilegalidade na colheita dos mesmos, os próprios relatórios enviados pelas empresas CIA BRASILEIRA DE MEIOS DE PAGAMENTOS - CBMP (VISANET) e REDECARD, às fls. 131/146 e 150/189, não conferem com as informações que o Fisco alegou estarem na DECRED, assim, a divergência de valores coloca em dúvida as informações prestadas por tais empresas.

Multa aplicada de 150%

Em síntese, alegou que o argumento utilizado para a aplicação da multa qualificada não se consubstancia, pois a recorrente em nenhum momento fraudou o Fisco e, principalmente, não se encontra na condição de reincidente que pudesse levar à presunção de suposta fraude, devendo ainda considerar que a IN-SRF nº 979, de 16/12/2009, que regula o art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, é posterior aos fatos apurados. Concluiu que, caso reste tributo a pagar, que a multa seja a prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, ou seja, de 75%.

Representação Fiscal para Fins Penais.

Alegou que a Representação Fiscal para Fins Penais é de flagrante ilegalidade, posto que arbitrária e viola o princípio da presunção de inocência e está em confronto com o art. 151, III, do CTN.

Da diligência.

Analizando os autos este Relator verificou que dele não constava cópia da DECRED das administradoras de cartões que serviu de base para a autuação e, ainda, os valores constantes nos relatórios enviados pelas administradoras, às fls. 131/146 e 150/189, não conferiam com os valores levados à tributação. Diante disso, foi o processo baixado em diligência, por meio da Resolução n.º 1.422, de 06 de agosto de 2010, para que a repartição de origem (DRF/Franca) juntasse aos autos cópia da DECRED utilizada na apuração da omissão de receita.

Atendendo à solicitação a repartição de origem juntou aos autos, às fls. 340/341, as extrações do sistema da RFB, Dossiê Integrado, correspondentes às informações extraídas da DECRED, e ainda esclareceu que tais informações correspondem ao extrato de valores de repasse ao contribuinte extraídos diretamente das DECRED's entregues pelas administradoras CIELO S/A, REDECARD S/A e BANCO BANKPAR S/A. Acrescentou que não havia como anexar a DECRED completa das administradoras por questões evidentes de sigilo fiscal, juntando-se assim somente o extrato com informações relativas ao contribuinte como beneficiário dos repasses dos valores.

Cientificada dos elementos juntados, a interessada não se pronunciou.

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP manteve parcialmente o lançamento em pauta, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES REPASSADOS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. PROVA DIRETA NÃO ILIDIDA PELA AUTUADA.

É procedente o lançamento a título de omissão de receitas, fundado em valores repassados por administradoras de cartão de crédito, eis que constitui em prova direta do recebimento de rendimentos, que só pode ser rejeitada mediante comprovação idônea pela autuada, inexistente no caso.

REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS DE OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO.

A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar n.º 105/2001, constitui simples transferência à administração tributária, e não quebra do sigilo bancário dos contribuintes.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Não é de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) se manifestar sobre processo de formalização de representação fiscal para fins penais, já que nele não há interesse tributário envolvido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/04/2011, a Contribuinte apresentou em 17/05/2011 o recurso voluntário de fls. 381 a 386, com as alegações descritas abaixo:

- a fim da não nos tornarmos demasiadamente repetitivos nestas razões recursais, reiteramos todo o exposto na defesa apresentada em primeira instância administrativa (impugnação ao auto de infração);

- no tocante à decisão exarada pela 5ª Turma da DRJ/RPO, temos que ela não espelhou acertada quanto à legalidade do lançamento realizado pelo Fisco Federal. Assim, com a devida vênia, merece ser reformada;

- insistiu a eminente Turma Julgadora quanto à legalidade dos referidos artigos da Lei Complementar nº 105/2001, aduzindo que se sobre os mesmos pairam ações constitucionais ainda não julgadas, devem os mesmos ser tratados como válidos e aplicados. Contudo, após recente decisão da Corte Máxima em Recurso Extraordinário, não mais se trata de questão *sub judice*, posto que já definitivamente julgada;

- há um fato novo que deve ser sopesado na apreciação deste recurso voluntário, que é a recente decisão do Pleno do STF sobre relatório da lavra do eminente Ministro Marco Aurélio de Melo, pondo uma pá de cal sobre o assunto;

- a Corte Máxima firmou posicionamento no sentido da absoluta inconstitucionalidade quanto à aquisição pelo Fisco de informações protegidas pelo sigilo bancário, sem a necessária ordem judicial;

- as informações solicitadas e obtidas das empresas administradoras de cartões de crédito, da mesma forma que aos bancos, são protegidas pelo sigilo bancário, como medida de proteção aos direitos e garantias individuais constitucionalmente previstos, posto que aquelas equiparam-se a instituições bancárias na forma da lei, e os dados passados pelas mesmas ao Fisco não são tão somente informações comerciais, mas reconhecidamente informações financeiras;

- diante da recente decisão da Corte Máxima deste país, não há como se sustentar o respeitável posicionamento da Egrégia 5ª Turma da DRJ/RPO. A ilegalidade na colheita das provas que sustentam o presente Auto de Infração está caracterizada, devendo assim ensejar a anulação do mesmo;

- com relação à comunicação, se for o caso, ao Ministério Público Federal para a instauração de representação penal, deverá se respeitar o que determina a Súmula

vinculante nº 24, ou seja, calcado no princípio da presunção de inocência, nada deverá ser feito até constituição definitiva do crédito fiscal;

- pede-se a reforma *in totum* da decisão recorrida, e, desta forma, que seja declarada a nulidade do combatido auto de infração, cancelando-se o lançamento oriundo do mesmo, extinguindo-se por consequência também a penalidade imposta.

Em 22/06/2012, a teor do § 1º do artigo 62-A do RICARF o presente processo foi sobrestado. Todavia, houve a revogação do mencionado dispositivo normativo pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Assim, não havendo mais determinação para o sobrestamento, passa-se ao julgamento do presente processo.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento de tributos no regime de tributação simplificada – Simples, com fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro/2006 a junho/2007.

A autuação fiscal está fundamentada em omissão de receitas apurada a partir de informações prestadas à Receita Federal por Operadoras de Cartão de Crédito, nos valores indicados no quadro abaixo:

MÊS/ANO	CIA BRASIL	REDECARD	TOTAL	DECLARADO	DIFERENÇA
jan/06	26.085,80	20.612,87	46.698,67	4.694,60	42.004,07
fev/06	17.334,90	21.180,78	38.515,68	5.045,39	33.470,29
mar/06	31.144,05	34.955,38	66.099,43	3.485,94	62.613,49
abr/06	27.208,98	32.242,38	59.451,36	15.303,32	44.148,04
mai/06	25.291,72	34.049,20	59.340,92	6.471,65	52.869,27
jun/06	29.543,86	33.960,48	63.504,34	4.278,78	59.225,56
jul/06	35.783,98	37.469,95	73.253,93	6.410,33	66.843,60
ago/06	37.530,43	38.110,78	75.641,21	8.918,32	66.722,89
set/06	41.018,80	36.252,31	77.271,11	7.193,82	70.077,29
out/06	45.154,09	46.129,64	91.283,73	7.163,16	84.120,57
nov/06	44.060,10	42.182,28	86.242,38	8.201,74	78.040,64
dez/06	48.790,60	38.420,81	87.211,41	13.131,30	74.080,11
jan/07	54.955,23	46.780,83	101.736,06	17.417,26	84.318,80
fev/07	49.187,65	45.492,04	94.679,69	15.396,47	79.283,22
mar/07	58.407,93	53.191,77	111.599,70	42.053,54	69.546,16
abr/07	67.879,64	57.212,84	125.092,48	32.262,10	92.830,38
mai/07	70.206,64	63.651,50	133.858,14	79.379,40	54.478,74
jun/07	84.237,06	71.723,25	155.960,31	40.144,00	115.816,31
TOTAL	793.821,46	753.619,09	1.547.440,55	316.951,12	1.230.489,43

Pela alteração nas faixas de receita bruta acumulada e, conseqüentemente, nos percentuais para a apuração do Simples, a omissão de receita repercutiu em uma outra infração - insuficiência de recolhimento sobre a receita declarada, que também foi objeto de lançamento.

O acolhimento parcial da impugnação pela decisão de primeira instância administrativa teve apenas o escopo de reduzir a multa de 150% para 75% relativamente à segunda infração – insuficiência de recolhimento sobre a receita declarada.

Na presente fase recursal, a Contribuinte reitera genericamente os argumentos de sua impugnação, que foram assim examinados pela decisão recorrida:

Das provas. Quebra do sigilo bancário. Inconstitucionalidade

Inicialmente, cabe ressaltar os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela, razão pela qual não cabe aqui o exame da constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, ou da ilegalidade de normas tributárias, em especial o disposto no § 3º do art. 11 da Lei 9.311 de 1996, com a redação dada pela Lei 10.174 de 2001, por ser tal matéria de exame restrito aos órgãos do Poder Judiciário, bem assim não carecem de apreciação e exame por este órgão do Poder Executivo as alegações feitas pelo impugnante acerca do sigilo bancário ferido por dispositivo legal vigente. Entretanto, sem entrar no mérito da constitucionalidade das leis e ilegalidade das normas, passo a fazer as seguintes considerações.

Há que se proceder, num primeiro momento, ao exame da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 e o parágrafo 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.174 de 09 de janeiro de 2001, dentro dos limites de competência atribuídos aos órgãos administrativos judicantes para apreciação da matéria.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001, bem como no Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002, dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, introduzindo significativas modificações no instituto do sigilo bancário em relação ao seu anterior disciplinamento, conferido pelo art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, ora revogado.

As Administradoras de Cartão de Crédito (consideradas instituições financeiras, conforme preconiza art. 1º, § 1º, inciso VI, da Lei Complementar nº 105, de 11/01/2001), ao enviarem os respectivos extratos, não quebraram o sigilo das operações financeiras da empresa, como se observa pela leitura do art. 1º, § 3º, inciso VI, da Lei Complementar nº 105, de 11/01/2001:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:

.....

VI administradoras de cartões de crédito;

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

VI a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º 7º e 9º desta Lei Complementar.”(g.a)

Por sua vez, o art. 6º da aludida LC consigna:

“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, 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.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.” (g.a)

Considerando que o acesso às informações referentes às operações de crédito utilizadas pelo Fisco estão amparadas nos dispositivos legais mencionados, e ainda levando-se em conta que todas as determinações, precauções e garantias exigidas pela aludida Lei Complementar n.º 105/2001, com o intuito de garantir a mais perfeita inviolabilidade, por terceiros, dos dados bancários da defendente foram, e estão sendo adotadas, no curso do presente procedimento, regulares são os procedimentos aqui adotados e as provas assim obtidas, inexistindo qualquer prejuízo à validade da exigência.

Por fim, o fato de estar sendo questionada a constitucionalidade do art. 5º da Lei Complementar nº 105/01 não implica o sobrestamento do presente procedimento fiscal.

Da ausência de comunicação do ato à recorrente. Prejuízo à defesa. Cerceamento. Inexistência de contraditório.

No entender da contribuinte o fato de não lhe ter sido dado conhecimento acerca da Requisição de Movimentação Financeira infringiu o princípio da ampla defesa e do contraditório e, por isso, estariam eivados de nulidade tais atos.

A respeito de nulidade assim dispõe o art 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos;

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, se os atos e termos forem lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais

absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Cabe esclarecer, a propósito, que o procedimento de lançamento é realizado de forma unilateral e exclusiva pela autoridade fiscal, por força de obrigação estipulada em lei, procedimento este que tem por fim, a teor do artigo 142 do CTN, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Nessa tarefa a participação do contribuinte é de colaboração, aliás, obrigatória, consoante o determinado no artigo 927, do RIR/99, não lhe sendo conferido, pela legislação, o direito de contestar os procedimentos adotados, as apreciações e conclusões produzidas pelo agente fiscal.

O Decreto 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, em seus artigos 14, 15, 16 e 33, reserva momentos processuais próprios para o autuado contestar o procedimento fiscal. Esses momentos têm início com a tomada de ciência pelo autuado da exigência fiscal contida no lançamento, sendo que, a partir de então, pode exercer amplo direito de defesa, realizando o contraditório, mediante apresentação de alegações e provas na impugnação do lançamento junto à 1ª instância de julgamento, e por meio de interposição de recurso para a 2ª instância.

Examinando a questão referente à aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório no procedimento administrativo de lançamento, ALBERTO XAVIER considera que o direito constitucional de ampla defesa é exercido pelo contribuinte, não em se fazendo ouvir quando da constituição do crédito tributário, mas sim no direito de recorrer do ato de lançamento, in verbis:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiências prévias à prática do ato primário (pretermination hearing), mas no “direito de recurso” deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que o seu direito de audiência assumirá força plena (posttermination hearing). (in ALBERTO XAVIER. Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2001. p. 165)

Nesse sentido, também, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entende que não há cerceamento do direito de defesa quando o autuante lavra o Auto de Infração sem ouvir o autuado, visto que a oportunidade para tanto está prevista na legislação fiscal, como contencioso administrativo, in verbis:

AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE - Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer

cerceamento do direito de defesa pelo fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo. (Ac. 103.10.196/90 - DO 24/07/90)

É importante também destacar que somente há sentido em falar em devido processo legal após a apresentação da impugnação, que instaura o contraditório, quando passam a serem aplicáveis os princípios da ampla defesa e do contraditório. Antes, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

A defesa e o devido processo legal foram garantidos após a lavratura do auto de infração, pois com ela a interessada passou a ter direito à impugnação, alegando tudo o que entendeu cabível, e apresentando as provas que considerou relevantes. Nessas circunstâncias esvai-se qualquer argumentação no sentido de questionar a validade do rito processual que foi implementado.

Em suma, verifica-se que a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as peças impositivas tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando ainda todos os requisitos constantes do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Evidente também que não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os lançamentos efetuados pela fiscalização, razões pelas quais é de se rejeitar as preliminares suscitadas.

Da omissão de receitas não escrituradas.

No caso em análise, a fiscalização de posse da relação individualizada dos valores repassados pelas administradoras de cartão de crédito, observou que o total destes (R\$ 1.547.440,55 no período fiscalizado), foi superior à receita bruta declarada pela fiscalizada (R\$ 316.951,12). Assim, as diferenças mensais positivas verificadas entre os repasses e a receita declarada foram tributadas como receita omitida, conforme determina o caput do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)”

A defesa da contribuinte foi no sentido de que os registros de repasses das administradoras de cartões de crédito, apontados como transferidos para a impugnante, não constituem prova efetiva de receitas e, por conseguinte, não podem constituir prova do fato gerador.

Primeiramente, cabe lembrar que na legislação tributária inexistia qualquer vedação à administração tributária acerca da utilização de informações prestadas por terceiros para justificar exigências fiscais. Ao contrário, o lançamento efetuado com base em Declarações (Decred) prestadas por terceiros, encontra respaldo no artigo 147, caput, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 1966):

Art. 147. 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.

O conjunto probatório juntado aos autos, constituído de extratos emitidos pelas administradoras de cartão de crédito e principalmente das informações extraídas das Declarações de Operações com Cartões de Crédito entregues pelas operadoras de cartão de crédito, em cumprimento às obrigações legais, nas quais constam os valores repassados à L.M. Ferreira Ferramentas ME, são provas da receita auferida pela beneficiária, principalmente quando esta tendo a oportunidade de demonstrar a contabilização das receitas recebidas e, deste modo, afastar a presunção de omissão de receita, e não o faz, como é o caso desses autos. Portanto, é perfeitamente válido o lançamento baseado em omissão de receitas, apurada a partir de informações extraídas das Declarações de Operações com Cartões de Crédito.

Ressalte-se que a contribuinte foi intimada e re-intimada a apresentar os comprovantes de repasse recebidos das operadoras de cartão de crédito e a comprovação da contabilização dos valores recebidos das operadoras de cartão de crédito e nada apresentou em relação às operações com cartão de crédito. Caberia a ela apresentar provas que afastassem a convicção resultante da presunção fiscal. Entretanto, apesar da interessada levantar em sua impugnação questões atinentes à aceitabilidade ou não da presunção que ensejou a infração, esta não trouxe à colação provas que justificassem o afastamento da exigência, sequer trouxe indícios, que pudessem infirmar a autuação.

Alegou a impugnante que os relatórios enviados pelas empresas CIA BRASILEIRA DE MEIOS DE PAGAMENTOS - CBMP (VISANET) e REDECARD (fls. 131/146 e 150/189) não conferem com as informações que o Fisco alegou estarem na DECRED e a divergência de valores coloca em dúvida as informações prestadas por tais empresas.

Entendo que, com a diligência solicitada e com ajuntada do extrato de fls. 340/341, ficou devidamente esclarecido e comprovado que os valores que serviram de base para a autuação coincidem exatamente com os valores informados nas Declarações de Operações com Cartões de Crédito, cujos valores foram repassados à empresa autuada, não havendo dúvida quanto a esta informação.

Por todo o exposto há que se concluir pela correta tributação dos valores omitidos pela empresa.

Da insuficiência de recolhimentos.

Em razão da mudança de faixas de receita bruta acumulada provocadas pela constatação de omissão de receitas, os valores declarados pela contribuinte sofreram mudanças de alíquotas, gerando insuficiência de recolhimento, sendo portanto exigidas de ofício. Observe-se que os valores de recolhimentos foram considerados na apuração.

Apesar de não constar na peça impugnatória contestação expressa quanto à essa infração, é de se considerá-la implicitamente impugnada, uma vez que a exigência é consequência da infração referente à omissão de receita, e caso esta fosse considerada improcedente, aquela também o seria. Entretanto, como a decisão foi pela procedência do lançamento por omissão de receitas, impõe-se a exigência de ofício das insuficiências de recolhimento.

Da multa aplicada de 150%.

Sobre os tributos e contribuições apurados foi aplicada a multa qualificada de 150% em relação às duas infrações, ou seja, pela omissão de receita não escriturada e também sobre os valores recolhidos a menor.

Cabe transcrever o fundamento legal da penalidade aplicada, com a redação em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores, in verbis:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis,

Eis a redação do dispositivo, com a alteração efetuada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

"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 imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

***§ 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 nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis"* (destaquei)**

Consoante dispõe o art. 144 do CTN, aplica-se ao lançamento a lei vigente à época dos fatos, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Tratando-se de penalidade também aplica-se a lei vigente à época, porém se uma lei posterior aos fatos deixar de definir o ato como infração ou se impor penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, aplica-se a lei menos severa, conforme previsto no art. 106 do CTN.

Conforme se verifica da legislação acima transcrita, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, manteve a multa de 75% para os casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, e de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Manteve-se, portanto, a mesma penalidade para os casos nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Verifica dos autos de infração a correta indicação da fundamentação legal da multa aplicada, para cada período, restando improcedente a argumentação de que a multa foi fundamentada em norma editada posterior aos fatos apurados, no caso a IN-SRF nº 979, de 16/12/2009, que dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, prescreve que deve ser aplicado "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento ser observada a definição dos indigitados dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, in verbis:

"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 no artigo 71 e 72.” (Grifou-se)

Portanto, o art. 71, I, desse diploma legal definiu que “sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”; o inciso II refere-se às condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito Tributário correspondente. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação Fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Sem utilizar a expressão “sonegação Fiscal”, mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela denominação, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º, II, constitui tal crime “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. Segundo ainda o art. 2º, I, “constitui crime de mesma natureza 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”.

Acrescente-se que o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da

conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

A impugnante alegou que em nenhum momento fraudou o Fisco e, principalmente, não se encontra na condição de reincidente que pudesse levar à presunção de suposta fraude.

Entendo que não assiste razão à impugnante, pois realmente a contribuinte incorreu na prática de sonegação fiscal ao omitir das apurações mensais da tributação para o Simples mais de 80% das receitas auferidas, deixando de escriturar no livro Caixa a totalidade de sua receita, de maneira reiterada, e declarando à Receita Federal do Brasil pequena parte de suas receitas: Tal procedimento não deixa dúvida quanto a intenção dolosa de pagar menos tributo. Nota-se que esse procedimento se deu de forma reiterada, ou seja, em todos os meses do período fiscalizado.

Entendo que o animus, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e provado nos autos. O procedimento adotado pela contribuinte não pode ser considerado mero erro, de ordem meramente material, sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Ao contrário, o fato descrito acima, por si só, não deixa dúvida da intenção da contribuinte de impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, ocultando a obrigação tributária principal. Tal conduta justifica a aplicação da multa qualificada de 150% sobre os tributos e contribuições apurados em decorrência da omissão de receitas não escrituradas.

Com relação à infração “Insuficiência de Recolhimento”, entendo que sobre os valores apurados é cabível a multa de 75% porque os valores exigidos decorreram da mudança de faixas de receita bruta acumulada provocadas pela constatação de omissão de receitas, não existindo em relação a essa infração as circunstâncias materiais do fato com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar ou fraudar.

Da Formalização De Representação Fiscal Para Fins Penais

A impugnante alegou que a Representação Fiscal para Fins Penais é de flagrante ilegalidade, posto que arbitrária e viola o princípio da presunção de inocência e está em confronto com o art. 151, III, do CTN.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso esse tenha ocorrido, verificar se o lançamento está de acordo com a legislação aplicável. Logo, em relação à Representação Fiscal para fins penais, portanto, não é de competência das DRJ se manifestar sobre sua formalização, por meio de outro processo, já que nele não há interesse tributário envolvido.

Portanto, não cabe a esta autoridade administrativa julgar a procedência ou improcedência da formalização da

representação fiscal para fins penais pela autoridade lançadora, a qual deve formalizá-la, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no Art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Diante do exposto VOTO por rejeitar as preliminares levantadas pela impugnante e pela procedência parcial da impugnação para reduzir a multa de ofício de 150% para 75% tão-somente sobre os valores apurados em decorrência da infração 002 “Insuficiência de Recolhimento”, mantendo-se a multa de 150% relativamente à infração 001 “omissão de receita não escriturada”.

No mesmo passo da Delegacia de Julgamento, também entendo:

- que a Lei Complementar nº 105/2001 deve ser aplicada, e que não cabe aos órgãos de julgamento administrativo o exame de sua constitucionalidade;
- que não há previsão para o exercício do contraditório na fase de auditoria fiscal (emissão da RMF), previamente à lavratura do auto de infração;
- que é válido o lançamento baseado em omissão de receitas apurada a partir de informações extraídas das Declarações de Operações com Cartões de Crédito (DECRED), especialmente quando a Contribuinte, após ser intimada e reintimada, não apresenta qualquer esclarecimento para as divergências entre as receitas auferidas mediante cartão de débito/crédito e a receita escriturada/declarada;
- que a omissão reiterada de receitas caracteriza a intenção de impedir que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, e que esse fato não configura um mero erro escusável;
- e que não compete aos órgãos de julgamento administrativo o exame da Representação Fiscal para Fins Penais.

Nessa fase recursal, a Contribuinte contraditou especificamente apenas um dos pontos abordados na decisão recorrida (constitucionalidade da LC 105/2001). Quanto às demais matérias, ela apenas reiterou genericamente os argumentos apresentados na fase processual anterior, e que já foram examinados, conforme a transcrição acima.

Desse modo, adoto nesta decisão os mesmos fundamentos da decisão de primeira instância administrativa.

Especificamente quanto ao debate sobre a possibilidade de aplicação da Lei Complementar 105/2001, a Recorrente sustenta que já há decisão definitiva do STF, e que essa Corte firmou posicionamento no sentido da absoluta inconstitucionalidade da aquisição pelo Fisco de informações protegidas pelo sigilo bancário, sem a necessária ordem judicial.

Em relação às questões sobre o sigilo bancário, é importante primeiramente assinalar que há diferenças de significado entre as informações prestadas ao Fisco pelos Bancos e pelas Operadoras de Cartões de Crédito, embora essas também sejam tratadas como instituições financeiras.

Diferentemente de meros ingressos em contas bancárias, que podem ter origem variada, e que para caracterizarem base tributável dependem muitas vezes da aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/1996, as informações prestadas por Operadoras de Cartão de Crédito representam prova direta de auferimento de receitas.

Com efeito, os valores recebidos via Operadoras de Cartão de Crédito decorrem dos pagamentos efetuados pelos clientes da Contribuinte. Não há dúvida sobre a origem destes ingressos patrimoniais.

Nesse sentido, o conteúdo das informações da DECRED (prestada pelas Operadoras de Cartão de Crédito) é bastante diferente da DIMOF (prestada pelos Bancos).

No caso da DECRED, o importante não é o ingresso bancário em si, mas o ingresso patrimonial que decorre de receitas auferidas junto aos clientes.

Cabe também destacar que o debate sobre sigilo bancário se dá normalmente porque em razão do significado das informações prestadas periodicamente pelos Bancos – DIMOF (meros ingressos bancários), o Fisco se vê na necessidade de colher elementos adicionais, solicitando muitas vezes cópias de cheques e outros documentos, o que acaba ensejando o debate sobre a invasão ou não da privacidade do cidadão/contribuinte, eis que as informações passam a revelar, por exemplo, onde ele gastou o seu dinheiro.

É esse o escopo do debate sobre o sigilo bancário, que a meu ver não se aplica às informações prestadas à Receita Federal pelas Operadoras de Cartão de Crédito.

No caso em questão, o que interessa é apenas verificar se a Contribuinte autuada ofereceu à tributação a totalidade das receitas auferidas junto aos seus clientes, via Operadoras de Cartão de Crédito, e a resposta é negativa.

De qualquer modo, é importante mencionar que a referida decisão do STF no RE 389908 (que trata do sigilo bancário propriamente dito, nos termos acima referidos) ainda não transitou em julgado, eis que há embargos de declaração pendentes de análise.

Apenas por esse aspecto, as alegações apresentadas na fase recursal já seriam improcedentes, porque partem da idéia de que já há uma declaração de inconstitucionalidade da LC 105/2001 por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, o que não corresponde aos fatos.

Mas ainda que a mencionada decisão fosse definitiva, a meu ver, não se aplicaria ao caso sob exame, pelas razões expostas.

Finalmente, cabe esclarecer que a representação fiscal pra fins penais somente é encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, conforme determina o art. 83 da Lei 9.430/1996. É justamente isso que a Contribuinte reivindica, ao invocar a Súmula 24 do STF.

Processo nº 13855.000713/2010-44
Acórdão n.º **1802-002.275**

S1-TE02
Fl. 22

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa