



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

Processo n° 13971.002447/2007-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1402-00.984 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de abril de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO-IRPJ
Recorrente BENJAMIM VALLE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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, 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 à empresa individual.

INSCRIÇÃO DE OFÍCIO NO CNPJ. Diante da série de elementos 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.

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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

BENJAMIM VALLE recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência consubstanciada no presente processo, pelo qual foi equiparado a pessoa jurídica, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fl.681/687) o qual lhe exige a importância de **R\$ 193.435,13**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ**, correspondente a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2002, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora à época do pagamento.

Em decorrência deste lançamento, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - **PIS** (fls.688/695), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS** (fls.696/703), e de Contribuição Social sobre o Lucro – **CSLL** (fls.704/710), nas importâncias de **R\$ 14.722,11**, **R\$ 67.948,43** e de **R\$ 24.461,42**, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 150% e de juros de mora à época do pagamento.

O total do crédito tributário exigido é de : **R\$ 995.299,59**

1 - Da Ação Fiscal:

Foi lavrado Termo de Verificação de Infrações IRPJ e Reflexos às fls. 672 a 679. O procedimento fiscal teve início na pessoa física de BENJAMIM VALLE – CPF nº 290.549.909-53, referente ao período de 01.01.2002 a 31.12.2002, revelando que as

atividades desenvolvidas pelo fiscalizado em 2002 o equipararam a uma pessoa jurídica.

A fiscalização teve início com a intimação (fls. 13 a 15) para que o fiscalizado apresentasse extratos de suas contas correntes bancária, no que foi atendida (fls.19 a 24). Que em uma análise preliminar verificou a falta de extratos da conta de poupança mantida no Banco Bradesco. Após intimação o fiscalizado apresentou os referidos extratos (fls.26 a 27 e 29 a 122).

O fiscalizado foi intimado a apresentar justificativa para os créditos ocorridos em suas contas bancárias (fls. 181 a 199 e 202 a 213). Em resposta a intimação (fls. 215 e 216) declarou-se impossibilitado de atender a intimação em vista de não ter condições de obter cópias de cheques perante as instituições financeiras. Diante disso a fiscalização providenciou a expedição de RMF (Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira), às fls. 228 a 223.

Diante dos documentos recebidos a fiscalização procedeu a circularização de beneficiários de DOC e de cheques (fls. 598 a 653). Os documentos e respostas junto aos bancos e da circularização junto aos beneficiários foram apresentados ao contribuinte fiscalizado (fls.655 a 658), intimando-o a manifestar-se sobre tal conteúdo e novamente frisando-lhe acerca do seu dever legal de justificar a origem dos créditos em suas contas bancárias. Em resposta o contribuinte alegou não conseguir identificar a origem dos depósitos à vista dos documentos recebidos da fiscalização.

A fiscalização exigiu do fiscalizado que se manifestasse sobre a natureza das transações bancárias que praticou no decorrer de 2002, afirmando ou negando a relação com exercício habitual e profissional de atividade econômico empresarial e alertando-o que a falta de manifestação implicaria “na assunção de que tais operações foram de caráter ordinário ligado a sua pessoa física e, dessa forma,, as entradas de recursos de origem não comprovada serão consideradas em sua totalidade no mês em que foram recebidos, estando sujeitos à tributação conforme tabela progressiva e deduções vigentes a época”. A admissão expressa, pelo contribuinte, de que exerceu a atividade de troca de cheques pré-datados de terceiros corroborou de forma definitiva os elementos colhidos pela fiscalização que mostraram indicativos de que o contribuinte efetivamente praticou atividade econômica de cunho empresarial (factoring).

Assim, ficando evidenciado ter ocorrido o exercício individual e informal pela pessoa física, de atividade econômico empresarial própria de pessoas jurídicas, o contribuinte foi informado dessa equiparação e intimado a providenciar inscrição no CNPJ e apresentar a escrituração contábil e fiscal, bem como, apurar o IRPJ para o ano-calendário de 2002.

A fiscalização identificou a existência de depósitos bancários e após análise individualizada dos valores creditados em suas contas bancárias intimou o contribuinte a justificar a origem das entradas de recursos elencadas (fls. 180 a 213). Em resposta a intimação (fls. 215 e 216) o contribuinte não apresenta qualquer elemento documental objetivo no sentido de justificar a origem dos recursos.

Nas fls. 675 e 676 a fiscalização discorre sobre os valores que ela entende como não comprovados, conforme tabela na fl. 675, no valor de R\$ 2.264.948,30.

A elevada movimentação financeira, a numerosa quantidade de operações bancárias de entrada e saída de recursos, as informações colhidas da circularização de beneficiários de DOCs e Cheques (fls.598 a 653) e por fim a própria confirmação do contribuinte tornaram patente que este enquanto pessoa física exerceu habitualmente

atividade econômica de natureza comercial com o fim especulativo do lucro, no âmbito da prestação de serviços de factoring, nos termos do art. 150 do RIR/99, mantida a margem da formalidade .

O contribuinte foi cientificado (fls. 660 a 663 e 665 a 670) da sua inscrição de ofício no CNPJ, nos termos do art. 19 §1º da IN RFB nº 748/2007, formalizada sob o nº 04.921.705/0001-00.

Considerando a equiparação a pessoa jurídica acima exposta, o mesmo termo de intimação (fls. 660 a 663) intimou o contribuinte à apresentar a escrituração de livros contábeis e fiscais relativos às atividades de factoring desenvolvidas no curso do ano-calendário de 2002, nos termos do art. 251 do RIR/99 e a apurar, na qualidade de equiparado, o IRPJ relativo ao mesmo ano-calendário de 2002, na forma do lucro real (art. 246, inciso VI do RIR/99).

Em resposta a intimação o contribuinte informa que “não possui meios para apresentar a documentação solicitada referente a constituição e inscrição da factoring e seus livros contábeis e fiscais”, assim que, a apuração do IRPJ pela fiscalização nos presentes autos, se deu pela sistemática do Lucro Arbitrado.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150 %, como dispõe o inciso II do art. 957 do RIR/99 (Lei 9.430/96, art. 44, inciso II), tendo em vista a prática reiterada de atos de sonegação e fraude, caracterizadas pela ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, no propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária, caracterizando a presença de dolo.

Nos termos do art. 64 da Lei 9.532/97 foi efetuado o Arrolamento de Bens e Direitos do Ativo Permanente do contribuinte.

2 - Da impugnação:

Inconformada o contribuinte apresenta a sua impugnação as fls. 715 a 738 e documentos anexos a fls.740/743 (DIRPF do ano-calendário de 2002), alegando em síntese:

2.1 - Da equiparação da Pessoa Física a Pessoa Jurídica:

- Que não pode ter suas atividades enquadradas como factoring e conseqüentemente tributadas como tal, pois na realidade efetuou empréstimos, atividade plenamente viável a qualquer pessoa física, nos termos dos art. 586, 587 e 591 do Código Civil;
- Esta atividade em momento algum pode ser enquadrada no disposto no inciso II do § 1º do art. 150 (do RIR/99), tendo em vista que não envolve **venda alguma de bens ou serviços a terceiros** (grifo do impugnante);
- Para justificar suas alegações, cita acórdãos do Conselho de Contribuintes;
- Afirma que a operação de factoring é voltada para a compra de ativos financeiros e não para a venda de bens e serviços. **O Factoring não desconta títulos e não faz financiamentos, desta forma não pode ser considerado factoring o desconto de cheques (atividade que o fisco alega que o impugnante exercia)**(grifo do impugnante);
- Destaca que para existir comércio é necessária a habitualidade, e que um ou outro negócio não caracterizam o comércio. Cita alguns autores e suas opiniões sobre as firmas individuais;
- Que é por demais obvio, que o art. 150 do RIR/99 foi introduzido no ordenamento **jurídico com o intuito de tributar as pessoas físicas que exercessem o comércio com**

habitualidade, devendo pois, serem equiparadas as pessoas jurídicas para efeitos de tributação, o que não pode ser aplicado ao caso vertente, afinal a atividade do impugnante não tem o intuito comercial, não havendo quaisquer atos de venda de bens e serviços;

- O impugnante, portanto, não praticou atos de pessoa jurídica especializada em factoring. Não tem como fonte de renda negócios relativo ao factoring. Foram alguns empréstimos e descontos de cheques, cujo lucro foi totalmente tributado. Não se configura, desta forma, um motivo para personificar uma pessoa física em pessoa jurídica;

- Para se personificar, são necessários alguns requisitos, como a o objetivo do lucro, a habitualidade do comércio, entre outros que caracterizem a pessoa física como uma jurídica. Somente após cumpridos estes requisitos é que poderá haver a equiparação para fins de tributação;

- O fisco não pode interpretar a lei como um autômato, apegando-se estritamente ao que diz suas palavras sem antes tentar compreender o porque de tal disposição, suas causas econômicas e sociais que levaram a elaboração da norma;

- Cita o entendimento de vários autores sobre o tema do item precedente (fls. 721 a 723).

2.2- Da Presunção Fiscal:

- Às fls. 723 a 725 faz amplas alegações sobre aquilo que ele , impugnante entende como Presunção Fiscal e que sintetizo a seguir:

- De um modo geral o impugnante entende que a sua equiparação como pessoa jurídica é fruto de uma presunção fiscal, pois o fisco presumiu um fato gerador, utilizando imaginação fértil e a margem do princípio da legalidade (CF/88 art. 5º,II e 150, I).

- Que a autuação não foi fundada em um ato que o impugnante cometeu em desacordo com a lei, mas fundada em um fato gerador presumido;

- Que o fisco em geral não pode autuar, lançar, exigir ou cobrar créditos sem que estejam estritamente previstos em lei;

- Não tem validade administrativo-fiscal e nem jurídica o lançamento fundado em presunção fiscal, baseado em ficções criadas pelo fisco, para supor ou presumir que ocorreu o fato gerador do crédito a ser inscrito como dívida fiscal em situações que não se materializaram nem completaram o ciclo necessário ao nascimento da obrigação tributária;

- A inscrição em dívida ativa de créditos fundados em lançamento que se estriba em mera presunção fiscal, ao arrepio da lei é nula, portanto é nulo o crédito proveniente da presunção fiscal.

2.3 - Do Arbitramento Fiscal:

- Os agentes fiscais autuaram o impugnante sem possuir uma base para tal, por mera presunção, em desacordo com a norma legal;

- Alega que o art. 148 do CTN é que regula o arbitramento fiscal, e que nada do que preceitua o citado artigo, ocorreu;

- Alega que no histórico da suposta infração, os agentes confessaram a presunção, mostrando sua conduta discricionária, ato este proibido, pois apenas o Poder

Legislativo tem a competência de elaborar leis, sendo defeso aos fiscais presumirem um fato gerador não previsto em lei;

-Segundo a impugnante há de se concluir que: o ato administrativo do agente fiscal se escuda em motivos inidôneos, falsos ou inexistentes, além de representar o exercício irregular do direito, sendo, pois, nulo, porque sem qualquer motivação que lhe dê suporte ou guarida;

-Que o crédito tributário não pode ser constituído através de presunção fiscal, ficção ou critério subjetivo de descrição (parágrafo único do art. 142 do CTN), pois os atos administrativo-fiscais são regradados e vinculados a expressa previsão legal;

- A Constituição Federal, em seu art 37 veda a pratica de ato administrativo, fora da legalidade, da moralidade e da impessoalidade.

- O crédito írrito (sem efeito) fruto do arbitramento, contrário a expressa previsão do direito federal (CF/88 art. 5º, XIII; II; art. 37 caput, 150-I; CTN arts. 97,III; 114; 116-I; 142 e 148) não poderá ser inscrito, nem executado (CPC, arts 586, 618-I; Lei 6.830/80, parágrafo único do art. 3º), sob pena de incorrer em abuso de poder e desvio de finalidade, porque no caso, não existe origem lícita do mesmo e o seu quantum inexistente;

2. 4 - Da Multa

2.4.1 - Erro na Capitulação Legal:

-Que a fundamentação legal para a aplicação da multa, art 44, inciso II da Lei 9.430/96, foi revogado/alterado pela MP 351/2006, convertida em Lei 11.488/2007;

-Atualmente , tal dispositivo legal, dispõe sobre a multa de 50%, exigida isoladamente, e que em momento algum os fiscais dispuseram qual a fundamentação legal para exigirem a multa em questão;

-O auto de infração não contém em seu corpo, a capitulação legal da multa, assim sendo, a multa foi aplicada de forma ilegal;

- Repete alegações colocada nos item 2.3 precedente;

- Na ausência de capitulação legal constante no corpo do auto de infração torna essa peça nula, de maneira insanável e inconvalidável.

2.4.2 –Da excessividade da multa:

- Nas fls 728 a 732 discorre de um modo geral que o ônus financeiro do tributo e da multa é o mesmo. Argumenta que a própria lei tributária não faz distinção entre a obrigação de pagar tributo daquela para o pagamento imposta para o pagamento da multa ou penalidade, como ressaltado do art. 113 e parágrafos do CTN/66; Cita para corroborar esta tese alguns tributaristas de que o imposto já é uma penalidade, e a aplicação de multa seria, neste caso a “pena da pena”;

- Alega que o art 113 do CTN já diz que, tanto o tributo como a penalidade dele decorrente constitui obrigação principal. Seguindo nessa linha, alega que se a penalidade tributária é constitutiva da própria obrigação tributária, ela, no momento do lançamento, passa ser parte integrante do próprio crédito tributário, citando os arts. 142 e 149 do CTN;

- Fala da não distinção entre o tributo e a multa no que concerne as garantias e privilégios no tocante ao crédito tributário do Estado, cita os art. 163 e 186 do CTN;

- Cita o art. 39 da Lei 4.320/64 que trata de matéria financeira, como forma de demonstrar a indistinção entre o tributo e a multa.

2.4.3 – Da vedação ao Confisco e dos parâmetros para se apurar o significado de confisco:

- Nas fls. 732 a 736 faz alegações de que a multa aplicada tem caráter de Confisco, o que é vedado pelo art. 150-, IV da atual Constituição Federal;

- Nas fls. 735/736 faz alegações sobre os limites que deveriam ser observados na aplicação da penalidade.

2.4.4 – Da Equidade Tributária:

- As fls. 736 a 738 faz alegações que o percentual de 150% é muito alto e por isso confiscatório, ensejando a aplicação da equidade prevista no art. 108 incisos II e IV do CTN;

- Alega que outras multas aplicadas na legislação tributária e a contratos mercantis tem percentuais mais baixo, como por exemplo a multa de 10% nos contratos mercantis.

Do Pedido:

- Por todo o exposto, não haver elementos fáticos necessários, nem legais e pela ausência de pressupostos básicos de autuação, requer seja cancelado o auto de infração;

- No caso de se entender procedente a autuação, que a multa seja reduzida via equidade, bem como a taxa de juros seja adequada a patamares legais.

A decisão recorrida está assim ementada:

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, 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 à empresa individual.

INSCRIÇÃO DE OFÍCIO NO CNPJ. Diante da série de elementos 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.

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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL. Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a

Processo nº 13971.002447/2007-62
Acórdão n.º **1402-00.984**

S1-C4T2
Fl. 0

apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, o contribuinte apresentou recurso voluntário repisando, *ipsis literis*, as alegações da peça impugntória sem fazer qualquer referência ou contraponto à decisão recorrida.

Pela análise dos autos verifiquei, de plano, que o trabalho fiscal é irretocável, tendo aplicado os preceitos da legislação para situações dessa natureza, onde foi sobejamente comprovado que o contribuinte realiza habitualmente operações de empréstimos para pessoas físicas e jurídicas mediante percepção de juros.

Não há dúvidas que se trata de operações comerciais pelo que devem mesmo ser tributada no regime das pessoas jurídicas. Correto, pois, o arbitramento dos lucros, diante da falta de escrituração comercial/fiscal, equiparando-a às factorings.

Vejamos os fundamentos da decisão de 1ª instância:

1 - Da equiparação da Pessoa Física a Pessoa Jurídica:

Em sua impugnação o contribuinte alega:

-Que não pode ter suas atividades enquadradas como factoring e conseqüentemente tributadas como tal, pois na realidade efetuou empréstimos, atividade plenamente viável a qualquer pessoa física, nos termos dos art. 586, 587 e 591 do Código Civil;

-Esta atividade em momento algum pode ser enquadrada no disposto no inciso II do § 1º do art. 150 (do RIR/99), tendo em vista que não envolve **venda alguma de bens ou serviços a terceiros** (grifo do impugnante);

-Para justificar suas alegações, cita acórdãos do Conselho de Contribuintes;

-Afirma que a operação de factoring é voltada para a compra de ativos financeiros e não para a venda de bens e serviços. O Factoring não desconta títulos e não faz financiamentos, desta forma não pode ser considerado factoring o desconto de cheques (atividade que o fisco alega que o impugnante exercia)(grifo do impugnante);

-Destaca que para existir comércio é necessária a habitualidade, e que um ou outro negócio não caracterizam o comércio. Cita alguns autores e suas opiniões sobre as firmas individuais;

-Que é por demais obvio, que o art. 150 do RIR/99 foi introduzido no ordenamento jurídico com o intuito de tributar as pessoas físicas que exercessem o comércio com habitualidade, devendo pois, serem equiparadas as pessoas jurídicas para efeitos de tributação, o que não pode ser aplicado ao caso vertente, afinal a atividade do

impugnante não tem o intuito comercial, não havendo quaisquer atos de venda de bens e serviços;

-O impugnante, portanto, não praticou atos de pessoa jurídica especializada em factoring. Não tem como fonte de renda negócios relativo ao factoring. Foram alguns empréstimos e descontos de cheques, cujo lucro foi totalmente tributado. Não se configura, desta forma, um motivo para personificar uma pessoa física em pessoa jurídica;

-Para se personificar, são necessários alguns requisitos, como a o objetivo do lucro, a habitualidade do comércio, entre outros que caracterizem a pessoa física como uma jurídica. Somente após cumpridos estes requisitos é que poderá haver a equiparação para fins de tributação;

-O fisco não pode interpretar a lei como um autômato, apegando-se estritamente ao que diz suas palavras sem antes tentar compreender o porque de tal disposição, suas causas econômicas e sociais que levaram a elaboração da norma;

-Cita o entendimento de vários autores sobre o tema do item precedente (fls. 721 a 723).

Em análise ao argüido, verifico que todas as alegações do impugnante não devem prosperar pelas razões a seguir:

Como relatoriado o impugnante foi equiparado a pessoa jurídica, tendo sido inscrito de ofício no CNPJ sob nº 04.921.705/0001-00, pela pratica habitual de atividade econômica, de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, nos termos do inciso II , do art. 150 do RIR/99.

Dispõe o art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

Já o parágrafo 2º do citado artigo define que o disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades nele relacionadas, conforme a seguir.

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que

Ihes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

Assim, os fatos que serão analisados estão sendo imputados ao CNPJ 04.921.705/0001-00- Benjamim Valle que, face à 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, 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 à empresa individual.

Por outro lado, como pode ser verificado no texto legal acima, o parágrafo 2º do art. 150 não contempla as atividade exercidas pelo impugnante, no caso, factoring entre aquelas que devem ter tratamento tributário nas pessoas físicas.

Desta forma, tendo o sujeito passivo sido equiparado a pessoa jurídica, a autoridade fiscal iniciou os procedimentos necessários a efetiva equiparação da pessoa física a pessoa jurídica.

No caso concreto a fiscalização constatou elevada movimentação financeira, uma numerosa quantidade de operações bancárias de entrada e saída de recursos, além de informações colhidas por meio da circularização dos beneficiários de DOCs e de cheques (Fls. 598 a 653), além da própria confirmação do contribuinte no atendimento a intimação fiscal, deixaram claro que enquanto pessoa física exerceu atividade econômica de natureza comercial com o fim especulativo do lucro, de forma habitual, na prestação de serviços de factoring, à margem da formalidade.

As alegações do impugnante são contraditórias se por um lado admite ter realizado atividades típica de factoring, por outro afirma que não pode ter suas atividade associadas ao factoring. Apesar das alegações em contrário, entendo que o impugnante exerceu, sim, atividades econômicas de natureza comercial com fim

especulativo de lucro, na prestação de serviços de factoring. Ressalta-se que estas atividades eram habituais **e mantidas a margem da formalidade.** (grifei).

No atendimento de intimação o próprio contribuinte requer que a sua inscrição no CNPJ como factoring seja procedida de ofício pela fiscalização, como pode ser perfeitamente verificado à fls.663, a seguir transcrito:

1 - Registra-se que o contribuinte não possui meios para apresentar a documentação solicitada referente a constituição e inscrição da "factoring" e seus livros contábeis e fiscais.

2 - Isto posto, requer que vossa senhoria proceda de ofício a inscrição no CNPJ da "factoring", obedecendo as entradas e saídas registradas no ano-calendário de 2002 para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Com relação as decisões citadas, deve ser esclarecido que as decisões quer administrativas, quer judiciais, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Desse modo todas as alegações do impugnante não devem aceitar, por entender como correto o procedimento fiscal que procedeu a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

2 - Da Presunção Fiscal:

Às fls. 723 a 725 faz amplas alegações sobre aquilo que ele, impugnante, entende como Presunção Fiscal e que sintetizo a seguir:

-De um modo geral o impugnante entende que a sua equiparação como pessoa jurídica é fruto de uma presunção fiscal, pois o fisco presumiu um fato gerador, utilizando imaginação fértil e a margem do princípio da legalidade (CF/88 art. 5º,II e 150, I).

-Que a autuação não foi fundada em um ato que o impugnante cometeu em desacordo com a lei, mas fundada em um fato gerador presumido;

-Que o fisco em geral não pode autuar, lançar, exigir ou cobrar créditos sem que estejam estritamente previstos em lei;

-Não tem validade administrativo-fiscal e nem jurídica o lançamento fundado em presunção fiscal, baseado em ficções criadas pelo fisco, para supor ou presumir que ocorreu o fato gerador do crédito a ser inscrito como dívida fiscal em situações que não se materializaram nem completaram o ciclo necessário ao nascimento da obrigação tributária;

-A inscrição em dívida ativa de créditos fundados em lançamento que se estriba em mera presunção fiscal, ao arrepio da lei é nula, portanto é nulo o crédito proveniente da presunção fiscal.

As alegações do impugnante acima mencionadas não devem ser aceitar. Como tratado no item anterior, entendo que a fiscalização agiu de forma correta, dentro dos princípios legais, não se tratando de uma mera presunção fiscal, como alega o

impugnante. O lançamento foi efetuado dentro amparado pela legislação tributária em vigor.

A equiparação se deu com base no art. 150, § 1º, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – cuja matriz legal deste artigo é a Lei 4.506/64, art. 41, §1º, alínea b. Portanto o lançamento ao contrário do que alega o impugnante está revestido da legalidade.

Quanto às reclamações acerca de inconstitucionalidades dentro deste âmbito, a única coisa que pode este juízo administrativo fazer é declarar que não pode conhecer das alegações postas em face de que lhe falta competência para apreciar questões desta ordem.

Portanto, não obstante o que o interessado traz à evidência, ressalte-se os estreitos limites a que se encontra restrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela. Em razão de a ação fiscal ter se baseado em comandos constantes de disposições legais, não lhe cabe competência para analisar as referidas arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

Além dessas manifestações, cite-se o Decreto nº 2.346, de 10/10/97, que veio dirimir definitivamente a questão ao determinar expressamente a sujeição das autoridades administrativas à legislação tributária vigente no País, não lhes concedendo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, ressalvando tão somente os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

Portanto, verificado que o lançamento de ofício ora comentado obedeceu à legislação vigente, correta a sua constituição, de não ser aceita as alegações do impugnante.

3 - Do Arbitramento Fiscal:

O impugnante alega que:

-Os agentes fiscais autuaram o impugnante sem possuir uma base para tal, por mera presunção, em desacordo com a norma legal;

-Alega que o art. 148 do CTN é que regula o arbitramento fiscal, e que nada do que preceitua o citado artigo, ocorreu;

-Alega que no histórico da suposta infração, os agentes confessaram a presunção, mostrando sua conduta discricionária, ato este proibido, pois apenas o Poder Legislativo tem a competência de elaborar leis, sendo defeso aos fiscais presumirem um fato gerador não previsto em lei;

-Segundo a impugnante há de se concluir que: o ato administrativo do agente fiscal se escuda em motivos inidôneos, falsos ou inexistentes, além de representar o exercício irregular do direito, sendo, pois, nulo, porque sem qualquer motivação que lhe dê suporte ou guarida;

-Que o crédito tributário não pode ser constituído através de presunção fiscal, ficção ou critério subjetivo de descrição (parágrafo único do art. 142 do CTN), pois os atos administrativo-fiscais são regradados e vinculados a expressa previsão legal;

-A Constituição Federal, em seu art 37 veda a pratica de ato administrativo, fora da legalidade, da moralidade e da impessoalidade.

-O crédito irrito (sem efeito) fruto do arbitramento, contrário a expressa previsão do direito federal (CF/88 art. 5º, XIII; II; art. 37 caput, 150-I; CTN arts. 97,III; 114; 116-I; 142 e 148) não poderá ser inscrito, nem executado (CPC, arts 586, 618-I; Lei 6.830/80, parágrafo único do art. 3º), sob pena de incorrer em abuso de poder e desvio de finalidade, porque no caso, não existe origem lícita do mesmo e o seu quantum inexistente;

Em análise ao argüido, verifica-se que não assiste razão ao impugnante, conforme a seguir:

São equivocadas as alegações do impugnante, uma vez que, a fiscalização diante da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, tema já tratado nos itens precedentes, intimou o sujeito passivo a apresentar os livros contábeis e fiscais. Diante da não apresentação dos mesmos o fisco promoveu ao arbitramento dos lucros da contribuinte, com base no art. 530, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Lei 8.981/95, art. 47 e Lei 9.430/96, art. 1º). Assim que, o lançamento foi efetuado nos termos da legislação em vigor, como já dito no item precedente..

Equivocada , também, as alegações de que: *“o ato administrativo do agente fiscal se escuda em motivos inidôneos, falsos ou inexistentes, além de representar o exercício irregular do direito, sendo, pois, nulo, porque sem qualquer motivação que lhe dê suporte ou guarida”*. Como dito no item acima o lançamento foi procedido dentro do princípio da legalidade. Desse modo rejeito com veemência estas alegações. (grifei)

Com relação as alegações referentes ao art. 148 do CTN, mais uma vez não devem prosperar, uma vez que não se aplica ao presente caso, pois este caso trata de arbitramento de lucros.

Destarte, correto o arbitramento efetuado nos termos do art. 530, inciso I do RIR/99.

4 - Da Multa:

Erro na Capitulação Legal:

Alega o impugnante:

-Que a fundamentação legal para a aplicação da multa, art 44, inciso II da Lei 9.430/96, foi revogado/alterado pela MP 351/2006, convertida em Lei 11.488/2007;

-Atualmente , tal dispositivo legal, dispõe sobre a multa de 50%, exigida isoladamente, e que em momento algum os fiscais dispuseram qual a fundamentação legal para exigirem a multa em questão;

-O auto de infração não contém em seu corpo, a capitulação legal da multa, assim sendo, a multa foi aplicada de forma ilegal;

-Repete alegações colocada nos item 2.3 precedente;

-Na ausência de capitulação legal constante no corpo do auto de infração torna essa peça nula, de maneira insanável e inconvalidável.

Em análise ao argüido, não assiste razão ao impugnante:

Lei 9.430/96 em seu art. 44, prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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 de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)II - 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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)§2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.V - (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) *apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

c) *apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Já o art. 14 da Lei nº 11.488/2007 deu uma nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96, que a seguir se transcreve:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Equivoca-se mais uma vez o impugnante, pois a Lei 11.488/2007, apenas deu nova redação, ou seja reordenou o artigo 44 da Lei 9.430/96, de modo que encontra-se em pleno vigor. O que o impugnante fez foi uma interpretação errônea do citado dispositivo legal.

Outro equívoco é a alegação de que não consta no corpo do auto de infração a capitulação legal da multa. O auto de infração é composto, também de anexos, que fazem parte integrante do auto de infração, e é no anexo correspondente ao demonstrativo da multa e de juros de mora que se encontra a capitulação legal, qual seja, às fls. 683. O mesmo ocorre com os lançamentos decorrentes da CSLL, PIS e COFINS.

Destarte não são acatadas as suas alegações, porquanto entendo estar correto o procedimento fiscal.

Da excessividade da multa:

O impugnante alega:

-Nas fls 728 a 732 discorre de um modo geral que o ônus financeiro do tributo e da multa é o mesmo. Argumenta que a própria lei tributária não faz distinção entre a obrigação de pagar tributo daquela para o pagamento imposta para o pagamento da multa ou penalidade, como ressaltado do art. 113 e parágrafos do CTN/66; Cita para corroborar esta tese alguns tributaristas de que o imposto já é uma penalidade, e a aplicação de multa seria, neste caso a “pena da pena”;

-Alega que o art. 113 do CTN já diz que, tanto o tributo como a penalidade dele decorrente constitui obrigação principal. Seguindo nessa linha, alega que se a penalidade tributária é constitutiva da própria obrigação tributária, ela, no momento do lançamento, passa ser parte integrante do próprio crédito tributário, citando os arts. 142 e 149 do CTN;

-Fala da não distinção entre o tributo e a multa no que concerne as garantias e privilégios no tocante ao crédito tributário do Estado, cita os art. 163 e 186 do CTN;

-Cita o art. 39 da Lei 4.320/64 que trata de matéria financeira, como forma de demonstrar a indistinção entre o tributo e a multa.

Em análise ao argüido, não assiste razão a impugnante conforme a seguir:

São confusa as alegações do impugnante, pois o lançamento do tributo e da penalidade dele decorrente está previsto no art. 113 do CTN tendo o procedimento fiscal atuado na mais estrita legalidade. É estranho ao presente caso as citações dos art. 163 e 186, visto que os mesmos tratam das garantias e privilégios do crédito tributário.

Do mesmo modo a Lei 4.320/64 é estranha aos autos, pois a mesma rege a contabilidade pública no âmbito da administração Federal, Estadual, Municipal e do Distrito Federal.

Mais uma vez, entendo como correto o procedimento fiscal.

Da vedação ao Confisco e dos parâmetros para se apurar o significado de confisco:

Alega o impugnante:

- Nas fls. 732 a 736 faz alegações de que a multa aplicada tem caráter de Confisco, o que é vedado pelo art. 150-, IV da atual Constituição Federal;
- Nas fls. 735/736 faz alegações sobre os limites que deveriam ser observados na aplicação da penalidade.

Com relação as alegações de confisco, de dizer os mesmos argumentos utilizados no item 2 deste voto e que a seguir reproduzo:

Que às reclamações acerca de inconstitucionalidades dentro deste âmbito, a única coisa que pode este juízo administrativo fazer é declarar que não pode conhecer das alegações postas em face de que lhe falta competência para apreciar questões desta ordem.

Portanto, não obstante o que o interessado traz à evidência, ressalte-se os estreitos limites a que se encontra restrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela. Em razão de a ação fiscal ter se baseado em comandos constantes de disposições legais, não lhe cabe competência para analisar as referidas arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

Além dessas manifestações, cite-se o Decreto nº 2.346, de 10/10/97, que veio dirimir definitivamente a questão ao determinar expressamente a sujeição das autoridades administrativas à legislação tributária vigente no País, não lhes concedendo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, ressalvando tão somente os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

Da Equidade Tributária:

- As fls. 736 a 738 faz alegações que o percentual de 150% é muito alto e por isso confiscatório, ensejando a aplicação da equidade prevista no art. 108 incisos II e IV do CTN;
- Alega que outras multas aplicadas na legislação tributária e a contratos mercantis tem percentuais mais baixo, como por exemplo a multa de 10% nos contratos mercantis.

Em análise as argumentações do impugnante, entendo que não devem ser acatados as alegações para aplicação da equidade para a multa lançada, nos termos do art. 108 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

I. a analogia;

II. os princípios gerais de Direito Tributário;

III. os princípios gerais de direito público;

IV. a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

No presente caso existe disposição expressa na legislação tributária no tocante a aplicação das penalidades (multas) nos casos de lançamentos de ofício. O art. 44 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 11.488/2007, disciplina a aplicação dessas penalidades.

Do mesmo modo a cobrança dos juros de mora está disciplinada no art. 61, § 3º da Lei 9.430/96. Por sua vez, o art. 108 do CTN preceitua que a autoridade competente somente aplicara a equidade na ausência de disposição expressa, como se verifica a teor do art. 108 do CTN o que não ocorre no presente caso.

Conclusão

Em verdade, na peça recursal, o contribuinte limitou-se a repisar as alegações veiculadas na impugnação que a meu ver foram corretamente enfrentadas na decisão recorrida, pelo que entendo não merecer reparo os fundamentos acima transcritos.

A equiparação a pessoa jurídica para fins de tributação do IRPJ e Reflexos é o procedimento correto quando comprovado que o contribuinte exerceu habitualmente atividade de mercancia, sendo o lucro arbitrado de acordo com o percentual aplicável à correspondente atividade. Aliás, se assim não fosse, as exigências tributárias estariam incidindo sobre as receitas e não sobre o resultado.

Quanto a aplicação da multa qualificada, considero patente o evidente intuito de fraude pela prática reiterada de sonegação, conforme destacado pela autoridade fiscal. Frise-se que no recurso voluntário o contribuinte não refuta essa acusação.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza

Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

A presente declaração de voto diz respeito única e exclusivamente à qualificação da multa em exigência de imposto de renda decorrente da presunção de omissão de receita constituída a partir de depósitos bancários de origem não justificada.

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que “caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

Do artigo 5º da Lei Complementar nº 105 de 2001, e do art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, decorre o comando de que instituições financeiras, de forma continuada, devem remeter à Secretaria da Receita Federal a movimentação financeira de cada correntista.

Nos dias de hoje, quem quer ocultar recursos financeiros não deposita no sistema bancário, pois se assim proceder dá-se exatamente o contrário, isto é, permite que as autoridades competentes tomem conhecimento dos recursos movimentados.

Não se pode confundir a presunção de omissão de receita com a conduta premeditada de ocultar a movimentação financeira e, por consequência, retardar o conhecimento do fato gerador de determinada obrigação tributária.

Ademais, quando se julga o elemento qualificador da multa há de se levar em consideração a atitude de cada agente. Tenho sustentado, por exemplo, que a movimentação de recursos em nome de terceiros se constitui em elemento que justifica a qualificação da multa. No entanto, mesmo assim é necessário avaliar cada situação em particular. Exemplifico: se um pai de família for infeliz em seus negócios e tiver contra si execuções determinando o bloqueio dos recursos que forem creditados em seu nome, nada impede que utilize conta bancária em nome da esposa ou de filho para nela depositar os rendimentos oriundos de seu salário ou de atividade informal que vier a exercer. Entre o sustento próprio e da família e o pagamento dos credores o direito optou pelo primeiro. Neste sentido basta ver as disposições inseridas na Constituição Federal que não permitem a penhora dos salários, da pequena propriedade e que incluíram a moradia como direito social da pessoa.

Retomo o caso dos autos e verifico que a situação revela conduta de quem, de forma habitual e informal emprestava dinheiro e cobrava juros. Segundo a autoridade fiscal desenvolvia esta atividade de forma habitual, devendo ser considerado como empresa. Pelo que anotei nos debates, destacou-se que a multa deveria ser qualificada porque sequer existia

registro das operações. Argumentei que tal elemento estava a revelar a situação simplista e amadora com que trabalhava o autuado. A realidade dos autos estava a indicar a inexistência de lucro sequer para arcar com estrutura mínima, dentre as quais despesas de contador.

Quando descreve os elementos inerentes à qualificação da multa a autoridade fiscal deve ater-se às condições do agente, isto é, a profissão, o mercado em que atua e forma com que atua. Não basta dizer que a infração deu-se de forma reiterada. É evidente que alguém que tem por hábito emprestar dinheiro obtendo dos juros os meios que necessita para sobreviver só pode agir de forma reiterada, pois se assim não fosse, no caso concreto, sequer estariam presentes as condições necessárias para ser equiparado à pessoa jurídica.

Se um contribuinte, por exemplo, apresenta atestado médico de despesa que não existiu, independente de se efetivar num único ou em mais de um ano-calendário estará caracterizada situação que permite a qualificadora da multa. Contudo, se este mesmo contribuinte obtém determinados recursos e utiliza este capital de giro para conceder empréstimos, se não tributar os rendimentos auferidos, haverá omissão de receita, mas não intenção de ocultar receita ou retardar a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária.

Por fim, em síntese, pode se dizer que na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, creditados em nome próprio, não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar o tributo, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Isso posto, formei convencimento de que caberia ao menos reduzir a multa de ofício para 75%.

(Assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva