



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	14041.001004/2005-56
Recurso n°	153.762 Voluntário
Matéria	IRPJ e REFLEXOS
Acórdão n°	103-22.893
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	TRUST FACTORING COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA
Recorrida	2ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

Ementa: Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO.

Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

Ementa: AMPLA DEFESA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INSUFICIÊNCIA DE PRAZO.

Não procede a alegação de violação à ampla defesa, por insuficiência de prazo para apresentar provas no curso da ação fiscal, uma vez que, além do cunho inquisitorial de que se reveste a atividade fiscalizadora, o direito em tela somente integra o patrimônio jurídico do sujeito passivo depois que este é cientificado da exigência consignada em lançamento de ofício.

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM ORDEM JUDICIAL.

Conforme a jurisprudência do STJ, a exegese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao lançamento de tributos cujo fato

gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que não alcançado pela decadência, podendo a autoridade fazendária exigir das instituições bancárias as informações necessárias à realização do ato, sem depender de provimento judicial que o determine.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Anos - calendário: 2001 e 2002

Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCUMPRIMENTO À ORDEM PARA A APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO E DOCUMENTOS CONTÁBEIS.

Enseja o arbitramento dos lucros o descumprimento à ordem de apresentação da escrituração fiscal e comercial e dos documentos que lastreiam os registros contábeis.

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96. OMISSÃO DE RECEITAS. ATIVIDADE DE FACTORING.

A presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é aplicável às sociedades que, a despeito das disposições contratuais que estabeleçam a prática de atividade de factoring em seu objeto social, não comprovem a realização específica de negócios que se ajustam à hipótese prevista no item I, alínea c, do ADN Cosit nº 31/97.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos - calendário: 2001 e 2002

Ementa: MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA EM 50%. DESCUMPRIMENTO À ORDEM PARA APRESENTAR A ESCRITURAÇÃO.

O artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a majoração da multa de ofício em 50% ao fiscalizado que se recusar a prestar os esclarecimentos regularmente exigidos. Ou seja, a desobediência à ordem de exhibir livros e documentos fiscais não é conduta típica para fins de agravamento da punição.

Ementa: MULTA QUALIFICADA.

A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o

evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64.

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora, na exigência de débitos tributários não pagos no vencimento legal, diante da existência de lei ordinária que determina a sua adoção.

Ementa: EXIGÊNCIAS REFLEXAS. PIS. COFINS. CSSL.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser estendido às contribuições do PIS, COFINS e CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados de forma semelhante no que se refere à apreciação do recurso relativo àquelas contribuições, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRUST FACTORING COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) ao percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa (Relator), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator Designado *Ad Hoc*

Formalizado em: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO



Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedentes os lançamentos de ofício de IRPJ, CSSL, PIS e COFINS, com arbitramento dos lucros, aplicação da multa de 225% e juros de mora, relativamente aos anos-calendário de 2001 e 2002.

Ciência do auto de infração no dia 22.12.2005, à fl. 50.

O relatório do órgão *a quo*, à fl. 318, é o bastante para esclarecer os fundamentos da autuação, motivo pelo qual aproveito a oportunidade para reproduzi-lo, adotando-o, *verbis*:

“Contra o sujeito passivo qualificado nos autos foram lavrados o auto de infração de IRPJ fl. 16/19, no valor total de R\$ 4.830.078,41, o auto de infração de Contribuição Social fl. 34/37 no valor total de R\$ 559.056,98, o auto de infração da Contribuição para o programa de Integração Social fl. 22/24, no valor total de R\$ 336.469,56, auto de infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social às fls. 27/29, no valor total de R\$ 1.552.936,88.

Foi realizado o arbitramento do lucro, pois o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração deixou de apresentá-los.

Intimado a apresentar os documentos relacionados no Termo de Início da ação Fiscal, dentre os quais os extratos bancários dos anos de 2001 e 2002. Em resposta a contribuinte solicitou um prazo de 30 dias. Concedido o prazo e não atendida à intimação a fiscalização requisitou sua movimentação financeira de 2001 e 2002 e elaborou os demonstrativos em anexo, com os depósitos efetuados no Banco de Brasília S/A, Banco BCN S/A e Caixa Econômica Federal.

De posse dos valores dos depósitos nas mencionadas instituições a fiscalização lavrou o termo de verificação fiscal e concedeu cinco dias para a contribuinte comprovar a origem dos recursos

relativos aos respectivos depósitos bancários, bem como apresentar a documentação contábil e fiscal já solicitada no termo de Início da Ação Fiscal.

Tendo em vista que a contribuinte não atendeu às intimações, nem apresentou nenhuma documentação comprobatória da origem dos recursos referentes aos depósitos bancários, o arbitramento do Lucro nos anos de 2001 e 2002 foi efetuado com base nas receitas apuradas nos demonstrativos dos depósitos bancários.

Foi aplicada multa qualificada, pois a contribuinte apresentou as DIPJ dos anos calendários de 2001 e 2002 e as respectivas DCTF zeradas, caracterizando a prática sistemática e reiterada de declaração falsa. Ademais, não recolheu os tributos devidos e não apresentou os livros contábeis e extratos bancários. A contribuinte tentou impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, tal conduta considerada dolosa implicou a qualificação da multa.

A multa também foi agravada, pelo não atendimento das intimações.”

Impugnação às fls. 227/295. Decisão de primeira instância com a seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
- IRPJ*

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCRO

O imposto devido no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou

apresentar escrituração em desacordo com a legislação comercial.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas quando não tiverem sido oferecidos argumentos específicos para se contrapor a ele.

Lançamento procedente"

Ciência da decisão de primeira instância no dia 25.05.2006. Recurso a este Colegiado com entrada na repartição preparadora no dia 23.06.2006. Não há arrolamento de bens sob a alegação de não possuí-los, como atesta, às fls. 402/403, a autoridade preparadora, em juízo de seguimento, compulsando a declaração de imposto de renda da pessoa jurídica.

Nesta oportunidade, praticamente reiterando os argumentos apresentados na impugnação, aduz, em síntese:

1-PRELIMINARMENTE:

a) **DA OMISSÃO À APRECIACÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE, PELA INSTÂNCIA A QUO – ao fundamento de que lhe é vedado apreciá-la;**

b) **DO CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA:**

- 1) o prazo concedido pelo agente fiscal teria sido insuficiente, não lhe oferecendo, em concreto, tempo hábil à obtenção dos documentos e dos livros requisitados, os quais, desde 2003, estão em poder da Polícia Federal, fato devidamente noticiado ao referido agente público;
- 2) ainda no momento da entrega do recurso à instância *ad quem*, a recorrente continuava sem o documentário referido, o que obstruiu seu direito de ampla defesa;

- 3) ao contrário da afirmativa expressa no voto condutor do aresto, a falta dos livros e dos documentos não é pura “retórica” da recorrente, pois, se nada a respeito do que se apreendeu consta no respectivo termo lavrado pela autoridade policial, há de se imputar o descuido à própria Polícia, órgão ao qual o Fisco deveria se dirigir, requerendo-lhe vista para possibilitar a reprodução das peças à autuada;
- c) DA QUEBRA ILEGAL DO SIGILO BANCÁRIO DA IMPUGNANTE - a autoridade fiscal quebrou o seu sigilo bancário sem autorização judicial, não lhe assegurando o prévio conhecimento da extremada providência, assim realizada à sorrelfa, o que tornou o ato estatal contaminado de vício insanável, pela flagrante violação ao direito de defesa.

2-MÉRITO:

- a) ARBITRAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – a Fiscalização desprestigiou a verdade material, princípio inspirador do processo administrativo fiscal, ao constituir crédito tributário com base em depósitos bancários, aproveitando-se do mecanismo das presunções para estabelecer, a partir da soma das importâncias correspondentes, a renda da recorrente, assinalando, então, que é extremamente incerto configurar, na hipótese, riqueza nova adicionada a patrimônio já existente, porquanto os extratos fornecidos pelas instituições bancárias e o fluxo de emissão de cheques, aí incluindo os depósitos, não constituem material consistente para caracterizar, com isso, a evidência de um ganho patrimonial. Tal elasticidade alarga o conceito de renda, o que, além de ilegal, é inconstitucional, por denotar confisco sobre os valores depositados, equiparando-os a lucro efetivamente auferido, implicando tratamento que agride a isonomia tributária;
- b) DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PRESUNÇÕES –
- 1) a presunção utilizada pelo Fisco não levou em conta a atividade exercida pela recorrente, afora a clara despreocupação do agente com

- a necessidade de diligências para a apuração da renda presumida, pelo uso de sinais exteriores de riqueza, de modo a restar demonstrada a renda auferida ou a consumida;
- 2) o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve receber do intérprete as devidas ponderações do artigo 112 do CTN, reservando-se ao investigado o benefício da dúvida, pois não se admite exegese flexível a favor do Fisco, quanto à interpretação da norma tributária que define infrações;
- 3) no Direito Tributário, o que importa são as provas válidas e objetivas que demonstrem a concretização da hipótese de incidência, não havendo autorização irrestrita ao legislador ordinário para estatuir, mediante presunções, ajustes típicos de quaisquer fatos aos contornos fixados no artigo 43 do CTN, criando obrigação tributária pelo abuso do poder de legislar;
- 4) *in casu*, o agente fiscal enquadró meros depósitos na hipótese de incidência do imposto de renda, sem a ultimação de diligências que lhe dessem respaldo fático, valendo-se do apoio inconstitucional prefigurado no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;
- d) DA IMPOSSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – a recorrente adverte que o Fisco tem o ônus e o dever de provar o ilícito que se imputa ao fiscalizado, daí porque é imperioso reconhecer a nulidade do feito, pois, mesmo nas situações em que o sigilo bancário é quebrado, os dados assim obtidos são insuficientes à formação de indícios de omissão de receitas;
- e) DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS E DAS PECULIARIDADES DA ATIVIDADE DE “*FACTORING*” - a receita de uma “*FACTORING*” corresponde à diferença do valor nominal do título e seu custo de aquisição. Nesses termos, o agente fiscal não poderia desprezar o “spread” das

pessoas jurídicas que exploram a atividade, que gira em torno de 4% do valor nominal dos títulos;

f) DO ARBITRAMENTO DO LUCRO NOS ANOS CALENDÁRIO DE 2001 e 2002 – a recorrente assevera que os lançamentos de ofício objetivam o extermínio financeiro dos sócios da pessoa jurídica, razão pela qual propugna pela remessa à autoridade fiscal com o intento de que sejam refeitos, dentro de critérios mais justos e razoáveis. Realçando que o Fisco deve ter em vista que a validade do lançamento se inicia pela regularidade da obtenção de provas, de seu perfeito exame e da correta confecção do instrumento de cobrança (sic), resume sua tese na conclusão de que a inserção da soma de depósitos bancários na capitulação de receita omitida configura visível despautério, pela eleição de método para arbitramento extremamente mais oneroso, em desrespeito ao prefalado artigo 112 do CTN, maculando-se o ato estatal com vício de nulidade;

g) DA IMPOSIÇÃO DA MULTA DESARRAZOADA DESPROPORCIONAL E CONFISCATÓRIA – a recorrida fundamentou-se, para a manutenção da sanção de 225%, no fato de que a recorrente agira com dolo, entregando as DIPI dos anos fiscalizados somente com as informações cadastrais, linha de raciocínio que não coincide com as verdadeiras intenções da recorrente, que buscou evitar a incidência da multa por atraso na entrega, enquanto promovia a revisão de seus assentamentos contábeis, com vistas a prestar informações absolutamente corretas à Fiscalização, salientando, entretanto, que simples depósitos bancários não justificam a prática de sonegação, carecendo, nos autos, da prova do elemento subjetivo, medida indispensável à preservação da multa proporcional mais gravosa, prevista na

legislação dos tributos federais, por si só exacerbada, um confisco descarado;

- h) DOS JUROS DE MORA – defende a autuada que a taxa SELIC não pode ser usada nos juros de mora, porque é marcante o seu carácter remuneratório, ao passo que, no Direito Tributário, só há espaço para juros indenizatórios cujo percentual não supere 1% ao mês, exceto se houver lei que preveja taxa maior, providência que a Lei n.º 9.065, de 1995, não adotou;
- i) PEDIDO - protestando pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, a fiscalizada encerra o recurso deixando o pleito preliminar de nulidade dos lançamentos de ofício, por preterição do direito de defesa, e que se declare, no mérito, a irregularidade dos autos de infração, efetuados com base em receitas correspondentes ao total dos créditos em conta corrente, ou porque o arbitramento, como realizado, constitui agressão ao artigo 112 do CTN, requerendo-se, no mais, a extensão dos argumentos expendidos ao PIS, à COFINS e à CSSL.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

De início, aprecio a arguição de inconstitucionalidade destacada na defesa, anotando que acompanho a tese da decisão recorrida, quanto à carência de poderes dos membros dos Conselhos de Contribuintes para proferir juízo de compatibilidade entre a lei e a Constituição. Nesses termos, reitero a posição já sedimentada neste Colegiado, manifestando o ponto de vista que registrei no processo n.º 10768.032525/97-29, *verbis*:

“Em primeiro lugar, os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia,



até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos).

Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto n.º 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4.º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da



Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão a quo simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria usurpando a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000.

No que toca à insuficiência de prazo para defender-se, cabe realçar o cunho inquisitorial do procedimento de fiscalização, no curso do qual não há que se falar em violação ao direito de defesa, pois o direito em tela ingressa no patrimônio jurídico do fiscalizado depois que este é cientificado da exigência consignada em lançamento de ofício, a teor do que se depreende do disposto no artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972. Além disso, importa repetir o detalhe já

percebido pelo órgão *a quo*, segundo o qual não consta no auto de apreensão, lavrado pela autoridade policial no dia 29.03.2003, à fl. 300, qualquer referência à retirada dos livros fiscais e comerciais inscritos no termo de início da ação fiscal de 24.02.2005, à fl. 51/52. Aqui, impende considerar que a recorrente poderia, se quisesse demonstrar algum esforço para sustentar a coleta policial dos livros referidos, exercer o direito constitucional de petição para requerer, perante a autoridade que executou a medida cautelar, o aditamento necessário à inclusão de tal material no rol das peças apreendidas, suprindo-se, desse modo, a alegada omissão. Também é possível vislumbrar a alternativa do requerimento de emissão de certidão ao juízo criminal que determinou a apreensão, ou ao tribunal com competência funcional, em instância ordinária ou excepcional, para deliberar sobre a revisão das decisões das instâncias a quo, ainda que a solicitação fosse efetuada depois dos lançamentos de ofício, tão-somente com o objetivo de juntar aos autos deste processo evidência mínima que, ao menos, sugerisse sinais de verossimilhança em suas alegações.

No que afeta à quebra de sigilo bancário sem ordem judicial, há que se aludir ao disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, mecanismo pelo qual o legislador ampliou os poderes de investigação do Fisco, permitindo-lhe impor às instituições financeiras a obrigação de entregar informações à autoridade fiscal, desde que indispensáveis às conclusões dos trabalhos, conforme as hipóteses descritas em regulamento próprio. Assim, coube ao Decreto nº 3.724, de 2001, regulamentando o tema, estabelecer, em seu artigo 3º, as situações cuja concretização enseja a quebra de sigilo. No caso em exame, vê-se a perfeita adequação da espécie à previsão inscrita no artigo 3º, VII, do supramencionado regulamento, uma vez que a recusa da fiscalizada em exibir ao agente fiscal os livros e os documentos em que se assenta a escrituração, aí incluindo os dados que esclareçam a movimentação financeira, ajusta-se ao conteúdo do artigo 33, I, da Lei nº 9.430, de 1996. A respeito da matéria, aproveito a orientação já consagrada na jurisprudência do STJ, observando suas diretrizes para erigir a solidez deste voto, reunindo aos dispositivos acima precitados, no aperfeiçoamento do arremate, a norma que se extrai do artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, que mereceu do legislador complementar o consentimento para retroagir, atingindo fatos pretéritos, consoante o artigo 144, § 1º, do CTN, *verbis*:

*“TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL.
APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE
INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA
CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A*

*OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO
ART. 144, § 1º DO CTN.*

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, 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."

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

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

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

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

9. *Recurso Especial desprovido, para manter o acórdão recorrido.” (Resp nº 685.708, DJ de 20.06.2005, Relator Ministro Luiz Fux).*

Esta posição quanto à retroatividade da norma que disciplina a quebra de sigilo bancário, mediante determinação administrativa, já foi expressa no Informativo nº 259 do STJ, assim redigida:

“QUEBRA. SIGILO BANCÁRIO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O art. 6º da LC n. 105/2001, que disciplina a quebra do sigilo bancário, pode ser aplicado a casos em que o período a ser investigado seja anterior a sua própria vigência (art. 144, § 1º, do CTN). Precedentes citados: MC 7.513-SP, DJ 30/8/2004, e REsp 505.493-PR, DJ 8/11/2004. REsp 628.527-PR, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 6/9/2005.”

Em face do exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

Quanto à controvérsia em torno do arbitramento, é visível que a fiscalizada não apresentou à autoridade lançadora os livros e os documentos da escrita fiscal e comercial, requisitados em ato de ofício às fls. 51/52, de 24.02.2005. E mais: no corpo do auto de infração, à fl. 17, o auditor-fiscal registra que, malgrado a súplica da recorrente no sentido de obter ampliação de 30 dias para o devido cumprimento, conforme fl.53, a fiscalizada ainda não havia providenciado, até a data da lavratura dos autos de infração – 13.12.2005 - a entrega do material constante da intimação, desobedecendo à obrigação imposta, na forma da lei, pelos servidores designados para a execução da fiscalização. Nesses termos, não restou caminho diverso aos agentes fiscais, porquanto a desobediência da interessada direcionou-a à incidência do artigo 47, III, da Lei nº 8.981, de 1995. E acrescente-se que o motivo da recusa, à luz da defesa, reside na apreensão policial, que data de 29.03.2003 (fl. 300). Ora, quando do requerimento de prorrogação de prazo, em 16.03.2005, à fl. 53, ainda no decorrer da fase investigatória, a recorrente poderia ter manifestado a impossibilidade imediata de cumprir a intimação, calcando-se no argumento somente alegado na impugnação e no recurso, qual seja, a arrecadação dos livros e documentos que lastreiam a escrita pela Polícia Federal. Todavia, não há uma linha sequer que se refira à apreensão, na correspondência expedida à Fiscalização, meio pelo qual a autuada justificou a demora ao argumento de que não estava em funcionamento. Assim, o arbitramento efetuado de ofício é legítimo, determinando-se o lucro com base na receita conhecida, em atendimento ao artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995.

Por outro lado, não se pode negar vigência à norma insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

“Art. 42. Caracterizam-se também 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.”

Descrito o preceito pelo qual se instituiu uma presunção de omissão de receitas, num primeiro momento invocam-se dúvidas acerca da possibilidade de haver compatibilidade entre a iluminada regra do direito probatório e a realidade das sociedades que exploram a atividade de *factoring*, tal a idéia segundo a qual a receita das sobreditas sociedades é fruto da diferença

entre o valor de face dos títulos adquiridos e os respectivos custos de aquisição. Todavia, Edmar Oliveira Andrade Filho¹, recordado pela recorrente, ensina que, “*para fins fiscais, o negócio jurídico chamado factoring engloba acordos sobre mandato, prestação de serviços e aquisição de direitos creditórios, institutos que têm perfis jurídicos próprios no nosso ordenamento jurídico.*” E bem realçando a diferença entre os acordos ilustrados por Andrade Filho, o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 31/97, ao explicitar a forma diferenciada de sujeição à norma de incidência da Cofins, expressou a interpretação do órgão fiscal sobre a definição de receita das sociedades que exploram a atividade de *factoring*, *verbis*:

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF n.º 34, de 18 de setembro de 1974, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, nos arts. 28, § 1o, alínea “c.4” e 36, inciso XV, da Lei No 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei N.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e pelo art. 58 da Lei N.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, das empresas de fomento comercial (Factoring) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

- a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;*
- b) de administração de contas a pagar e a receber; e,*
- c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;*

II - na hipótese da alínea “c” do inciso anterior, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de

¹ Imposto de renda das empresas, Atlas, 3ª edição, pág. 78.

aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.
(grifos em negrito não estão no original)

Em sentido idêntico, o Decreto n.º 4.524, de 2002, em seu artigo 10, § 3º, que confirmou o entendimento já traduzido no ADN Cosit n.º 31/97:

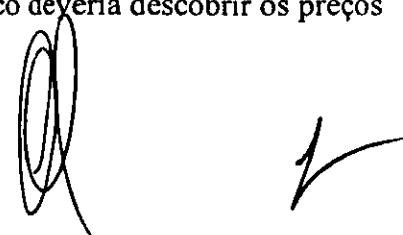
“Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 1º, Lei n.º 9.701, de 1998, art. 1º, Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º, Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 2º e 3º).

(...)

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

(...)”

Postas as premissas nos termos ora reunidos, é preciso salientar que a sociedade empresária desprezou o comando administrativo que lhe ordenou a apresentação dos documentos e dos livros da escrita comercial e fiscal. Quero dizer que é inadmissível deixá-la, agora, tirar proveito da desobediência, muito conveniente ao seu propósito de derrubar os autos de infração, ao fundamento de que, por exercer a atividade de *factoring*, sua receita deveria ser o resultado da subtração entre os valores de face dos títulos, expostos nos extratos bancários, e as quantias que desembolsou para adquiri-los. Desse modo, a inversão do ônus da prova, que decorre da capitulação da situação concreta ao artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria, esta sim, mera figura decorativa, se fosse acolhida a tese de que o Fisco deveria descobrir os preços



pagos nas aquisições dos títulos, até porque as espécies negociais específicas não foram suscitadas pela autuada durante o procedimento fiscal. Aliás, nessas circunstâncias e com o lastro em entendimento equivocado, aduz que o ônus da prova permaneceria com o Fisco, em contrariedade ao preceito legal que impõe a sua inversão em desfavor da fiscalizada. E mais: furtando-se ao dever de colaborar com a autoridade fiscal, é inimaginável conceder-lhe tratamento adequado apenas a um dos negócios específicos à atividade de *factoring*, verificando-se que jamais demonstrou o menor esforço de revelar sua realização efetiva. No voto vencedor que redigi, quando do julgamento do processo nº 10183.003238/2004-81, fiz o seguinte registro:

“Em síntese, quero dizer que não é qualquer factoring que, para fins de cálculo da receita tributável, pode promover a dedução retratada no item II do precitado ADN Cosit nº 31/97. E repare-se: a recorrente simplesmente invocou tal regra específica como se fosse possível estendê-la a quaisquer das espécies negociais adequadas ao sobredito seguimento econômico.”

Ainda devo anotar que os créditos não justificados na conta corrente constituem recursos cuja origem não se pode afirmar que seja proveniente dessa ou daquela atividade. E vou além: em decorrência do silêncio e das evasivas da defesa, deve prevalecer a presunção da lei, para não se permitir à autuada o aproveitamento de um custo que não se pode garantir que seja derivado de uma atividade determinada.

No que afeta à multa de 225%, majorada em razão da suposta desobediência à ordem para apresentar livros e documentos da escrituração e pela conduta dolosa de sonegar tributos, vislumbro a conveniência de proceder ao exame da questão, neste julgado, em duas etapas, cuidando-se, em cada uma delas, de apurar se há ou não a comprovação, nos autos, dos fatos que agravaram a sanção administrativa.

Começamos pela alegada recusa à entrega de livros e documentos da escrituração. Com efeito, se fosse atendida a requisição fiscal às fls. 51/52, não haveria fundamento para a autoridade promover o arbitramento, previsto no artigo 530, III, do RIR/99. Por outro lado, talvez haja quem sustente que é possível a conciliação entre a apuração do lucro arbitrado, efetuada em virtude do descumprimento ao mandamento expedido pela autoridade fiscal, ordenando a entrega de livros e documentos para submetê-los à Fiscalização, e o agravamento da multa em 50%, ao argumento de que a mesma prática – a desobediência – implica duas

consequências distintas. Todavia, o legislador foi cauteloso e razoável ao disciplinar o tema, como denota o § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, *verbis*:

“Art. 44

§ 1º

§ 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:*

a) *prestar esclarecimentos;*

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;*

c) *apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”*
(o grifo em negrito não está no original)

d)

Repare-se que a sanção mais grave incide sobre a recusa à prestação de esclarecimentos. Ou seja, a desobediência à ordem de exibir livros e documentos fiscais não é conduta típica para fins de majoração da punição, nem pode receber tratamento analógico *in malam partem*. Vê-se, simplesmente, que ao legislador bastou inscrevê-la em hipótese de arbitramento do lucro.

O artigo 44, § 2º, alínea a, da Lei nº 9.430, de 1996, somente alberga as hipóteses em que o fiscalizado demonstra persistência no descumprimento às intimações reiteradas para o mesmo propósito. E, do que consta nos autos, nada sobreveio, depois do termo de início de fiscalização, para impor um comando repetido e persistentemente desprezado. Entendo que a majoração da multa em 50% somente se coaduna com o acréscimo de desvalor da conduta punível. Quero com isso dizer que não basta uma única intimação descumprida, como aquela por meio da qual se requisitou a comprovação da origem dos depósitos bancários, para a tipificação da recusa à hipótese mais gravosa. Certo, todavia, que não se pode estabelecer, a princípio, quantas seriam as ordens fiscais para a prestação de esclarecimentos cujo desatendimento motivaria a punição mais severa. Somente no exame do caso concreto, à luz da

razoabilidade, é viável a realização da justa ponderação para inferir-se o grau de desvalor da ação, orientando-se pelas diretrizes principiológicas presentes em nosso sistema constitucional que condenam comportamentos estatais abusivos, mormente quando o Estado se municia de seu aparato repressor para impor sanções, tal a possibilidade de extrapolar-se o âmbito de atuação da norma, a exemplo da aplicação da multa majorada para as situações fáticas em que o fiscalizado não esclareça determinada despesa contabilizada, independentemente da reiteração da requisição. E, como já assinalado, não percebo uma conduta que se ajuste tipicamente à norma cujo preceito secundário preveja maior severidade punitiva, até porque a quantidade de intimações lavradas não foi o suficiente a caracterizar uma prática que denote acentuado desvalor, compatível com a sanção majorada.

Contudo, distancio-me da fiscalizada no que importa à multa de 150%. O agente fiscal ressaltou que a recorrente sistematicamente entregava ao Fisco as DIPJ e as DCTF inteiramente “zeradas”, o que tipifica a sonegação, principalmente em face da inexistência de livros e documentos da escrituração. Nesse sentido, realço as provas inequívocas da vontade e da consciência de realizar o tipo objetivo do artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, na ocultação da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais.

No que se refere aos juros de mora calculados com base na taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA

SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os

contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias” (AgrRg no RESP n.º 671.494, DJ de 28.03.2005)

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

- 1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.*
- 2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.*
- 3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.” (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005)*

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (os grifos não estão no original)



A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

Em suma, com base no exposto, REJEITO as preliminares argüidas e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 150%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



VOTO VENCEDOR

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO Relator Designado *Ad Hoc*

Dirirjo do erudito voto proferido pelo eminente Relator, Conselheiro Flávio Franco Corrêa, na parte em que entende cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício no percentual de 150%.

A própria Lei n.º 9.430/96, no seu art. 44, inciso I, inclui a declaração inexata, ao lado da falta de declaração, da falta de pagamento, do pagamento fora do prazo sem o acréscimo da multa de mora, como hipóteses em que a multa aplicável é de setenta e cinco por cento, dispondo:

“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 de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”

Para que as hipóteses apontadas no inciso I, inclusive a hipótese de declaração inexata, como possíveis da incidência da multa de setenta e cinco por cento passem a sofrer a incidência da multa de cento e cinquenta por cento, o inciso II exige a presença de evidente intuito de fraude, com a seguinte dicção:

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

Para justificar a qualificação da multa, a autoridade lançadora assim se manifestou (fl. 18):

Ressalte-se que a ação da empresa ao apresentar as declarações DIPJ dos anos calendários de 2001 e 2002 e as respectivas DCTF com as receitas zeradas, caracterizou a prática sistemática e reiterada de declaração falsa ao fisco nos referidos anos de 2001 e 2002, bem como ao não recolher os tributos devidos e a não apresentar os livros contábeis e extratos bancários, impediu ou retardou o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Essa conduta dolosa da fiscalizada, se enquadra no conceito de sonegação descrito no art. 71 da Lei n.º 4.502/64, evidenciando o intuito de fraude qualificador da multa de ofício aplicada ao presente lançamento.

Dentre os motivos supra mencionados, a não apresentação dos livros contábeis e extratos bancários foi suprida como o arbitramento do lucro e não justificaria a qualificação da multa. Sob determinadas circunstâncias essa hipótese poderia até justificar um agravamento da multa que, inclusive, foi aplicada neste lançamento ainda que as razões não tenha sido acatadas pelo Senhor Relator deste Acórdão.

A “prática reiterada de declaração falsa” demandaria duas considerações. A primeira delas seria estabelecer o que seria a reiteração. Para alguns, na linha da autoridade responsável pelo procedimento fiscal, bastaria a presença da irregularidade em dois anos-calendário para essa caracterização. Penso que tal conceito envolve um alto nível de subjetividade que o torna insuficiente para determinar a ocorrência da fraude.

Até porque basta uma conduta fraudulenta específica para justificar a qualificação da multa, independentemente de sua repetição ou reiteração. Por outro lado parece-me insofismável que se uma irregularidade tributária não é tipificada como fraude, o fato de ser reiterada não a torna fraudulenta.

A outra consideração envolve a definição de “declaração falsa”. Lembrando que o art. 71 da Lei nº 4.502/64, citado pela autoridade lançadora, não menciona tal expressão, mas sim a Lei nº 8.137/90, acredito que caberia à autoridade fiscalizadora estabelecer uma distinção entre declaração falsa e declaração inexata, essa última a justificar a multa de ofício no percentual normal de 75%.

Parece-me que o Fisco entendeu pela ocorrência da falsidade em função das Declarações terem sido entregues zeradas. Se, por hipótese, o sujeito passivo tivesse lançado nesses documentos cinqüenta por cento (50%) dos seus rendimentos ainda assim teria ocorrido a fraude? E, em outra hipótese, se esse percentual chegasse a noventa por cento (90%) dos rendimentos obtidos?

Se a Fiscalização entender que a fraude está caracterizada em qualquer dessas hipóteses, caberia perguntar o que seria então uma situação de declaração inexata a justificar a multa apenas no percentual de setenta e cinco por cento (75%). Por outro lado, se o montante da omissão face aos valores declarados for considerado relevante nessa definição, voltariamos à questão do caráter subjetivo da análise, tornando-a inconcebível de per si para caracterização da conduta fraudulenta.

Por tais fundamentos, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%.

Sala das Sessões, DF, 28 de fevereiro de 2007


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

