



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.012788/2003-19.
Recurso nº : 140.839 – EX OFFÍCIO E VOLUNTÁRIO.
Matéria : IRPJ-EX: 1999
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ/BRASÍLIA E VALDIR AGOSTINHO PIRAN
Sessão de : 21 de junho de 2006.
Acórdão nº : 102-47.629

MULTA - QUALIFICAÇÃO – A imposição da multa de ofício de maior ônus financeiro para punir infrações no âmbito da legislação do Imposto de Renda requer configuração e comprovação da conduta dolosa caracterizadora dos fatos que lhe dão fundamento.

INCONSTITUCIONALIDADE – Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

SIGILO BANCÁRIO – O artigo 8º da Lei nº 8.021, de 1990, contém norma que autoriza o acesso aos dados bancários por funcionários da Administração Tributária.

PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE – A publicidade constitui requisito fundamental para a validade do ato administrativo, enquanto o conjunto de atitudes que compõe o procedimento fiscal deve ter esse requisito atendido quando de sua conclusão a fim de proporcionar a ampla defesa e o contraditório ao pólo passivo da relação jurídica tributária.

DOCUMENTOS – GUARDA – O prazo para guarda de documentos é o mesmo que o permitido ao sujeito ativo para exigir o tributo ou rever de ofício o lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – A presunção legal de renda com suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada tem fundamento legal na norma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

Recurso de ofício negado;
Preliminares rejeitadas
Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interpostos por 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA E VALDIR AGOSTINHO PIRAN

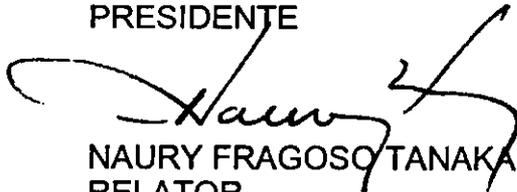
Processo nº : 10166.012788/2003-19

Acórdão nº : 102-47.629

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de quebra de sigilo bancário, de ausência de publicidade, de cerceamento do direito de defesa e de inconstitucionalidade e, por maioria de votos, a de nulidade do lançamento pela irretroatividade da Lei nº 10.174 e da LC nº 105, ambas de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que a acolhe. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629
Recurso nº : 140.839
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ/BRASÍLIA E VALDIR AGOSTINHO PIRAN

RELATÓRIO

Auto de infração lavrado em 19 de novembro de 2003, com ciência em 20 desse mês e ano, fl. 62, para formalizar crédito tributário de R\$ 4.545.320,31, este integrado pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, os juros de mora e a multa prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

O imposto decorreu das omissões de rendimentos tributáveis em todos os meses do ano-calendário de 1998, enquanto a multa qualificada destinada a punir a falta de cumprimento da conduta prevista no artigo 150, do CTN, sendo caracterizado o *evidente intuito de fraudar* com a omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual – DAA, como informado no Termo de Verificação Fiscal – TVF, fl. 60:

“Fica evidente o intuito do contribuinte de não pagar tributos, caracterizado pela omissão de rendimentos em sua Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda.”

O sujeito passivo, doravante apenas SP, no ano-calendário de 1998 declarou que exerceu atividade principal de “proprietário de estabelecimento comercial” e teve como principal fonte de renda a empresa Piran Sociedade de Fomento Mercantil Ltda, da qual auferiu rendimentos tributáveis em montante de R\$ 108.000,00, com Imposto de Renda retido na Fonte de R\$ 25.380,00, enquanto compôs também sua renda anual, rendimentos percebidos de pessoas físicas em valor total de R\$ 33.000,00, fl. 54.

A movimentação financeira foi identificada no Banco Bradesco S/A, conta nº 83.897, agência 0417; os extratos foram entregues pelo SP e encontram-se juntados às fls. 32 a 52, v-l.

Elaborado demonstrativo da evolução patrimonial para o ano-calendário, construído com alocação dos recursos declarados no mês de janeiro,

Processo nº : 10166.012788/2003-19

Acórdão nº : 102-47.629

enquanto a somatória mensal dos depósitos considerada como aplicação de recursos em cada mês. Nessa linha de interpretação, apurados acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de fevereiro a dezembro, fl. 30.

Informado no TVF, fl. 59, que foram excluídas as transferências de recursos de outras contas do SP, os valores correspondentes a resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos bancários. Em janeiro foram excluídos ainda, a importância de R\$ 667.683,63, composta por: R\$ 144.100,63, referente aos rendimentos informados como percebidos de pessoa jurídica; R\$ 33.000,00, rendimentos percebidos de pessoas físicas, e R\$ 490.538,00, relativos aos valores declarados como de natureza isenta ou não tributáveis.

Não se constata documentos oferecidos pelo SP para comprovar a origem dos depósitos e créditos bancários identificados pelo fisco.

As autoridades fiscais encerraram a verificação deste ano-calendário, mas informado no Termo de Verificação Fiscal - TVF que o levantamento abrangeria também os exercícios de 2000 a 2002. Nesse sentido, foi julgado em 7 de dezembro de 2005, na E. Quarta Câmara, lide que integrou o processo 1404.1000200/2004-22⁽¹⁾, com abrangência aos referidos exercícios, inclusive 2003, oportunidade em que, pelo voto de qualidade foi negado provimento ao recurso voluntário e, por unanimidade, quanto ao recurso de ofício.

A lide resultante do inconformismo do SP com essa exigência, foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/BSA nº 9.100, de 20 de fevereiro de 2004, fl. 140, e nessa oportunidade, por unanimidade de votos, considerado

¹ Número do Recurso: 146481 - Câmara: QUARTA CÂMARA - Número do Processo: 14041000200200422 - Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF - Recorrente: 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF - Recorrida/Interessado: VALDIR AGOSTINHO PIRAN - Data da Sessão: 07/12/2005 01:00 - Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa - Decisão: Acórdão 104-21208 - Resultado: NPQ - NEGADO PROVIMENTO PELO VOTO DE QUALIDADE - Texto da Decisão: Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base nas informações da CPMF, vencida a Conselheira Meigan Sack Rodrigues e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para que os valores tributados em um mês constituíssem origem para os depósitos do mês subsequente. Pesquisa no site dos Conselhos de Contribuintes - <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>, por "Informações Processuais - Primeiro Conselho de Contribuintes, por nome = Valdir Agostinho Piran", 9h57, de 31 de maio de 2006.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

procedente em parte o lançamento. Assim, afastada a qualificação da penalidade, posição demandante do recurso de ofício, na forma dos artigos 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, enquanto seqüência da parcela restante do referido crédito.

Representado por Leliana Rolim de Pontes Vieira, OAB DF 12.051, o sujeito passivo recorreu da decisão de primeira instância em 27 de abril de 2004, fl. 164, porque entendida portadora de interpretação incorreta dos fatos e merecedora de reforma parcial. A seguir as questões postas em sede recursal.

1. A Administração Tributária não teria observado os requisitos legais para o acesso aos dados bancários, como a presença de fortes indícios de ilícitos civis e criminais, a autorização do Poder Judiciário e a prévia ciência do investigado.

Essa irregularidade estaria consubstanciada no Relatório de Pesquisa e Investigação efetuado pela Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação apensado a autos judiciais, ao qual fora facultado o acesso à recorrente. Esse documento comprovaria que a quebra do sigilo bancário teria decorrido de ordem judicial para esse fim, conforme se externaria no ofício 1.157/2002 do MM Juiz para que o fisco lhe fornecesse tais dados. Afirma a defesa que, a justiça não havia autorizado a utilização desses dados para fins de exigência tributária.

Conveniente esclarecer neste ponto do relato que o documento citado pela recorrente foi por ela juntado à Impugnação, fls. 121 e 122, tem data de 29 de novembro de 2002, e pedido ao final para investigação das pessoas deste SP e de sua esposa Cleabedais Mantovani², CPF nº 589.567.359-72, e encaminhamento ao

² Para esta pessoa constam no site dos Conselhos de Contribuintes os julgados: Número do Recurso: 145865 - Câmara: QUARTA CÂMARA - Número do Processo: 14041.000112/2004-21 - Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO - Matéria: IRPF - Recorrente: 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF - Recorrida/Interessado: CLEABEDAIS MANTOVANI PIRAN - Data da Sessão: 07/12/2005 00:00:00 - Relator: Nelson Mallmann - Decisão: Acórdão 104-21204 - Resultado: OUTROS - OUTROS - Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base nas informações da CPMF, vencida a Conselheira Meigan Sack Rodrigues e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores de R\$..., R\$... e R\$...nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, respectivamente. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que somente excluíam os valores de R\$..., R\$... e R\$..., nos anos-calendário especificados.

Número do Recurso: 140838 Câmara: SEGUNDA CÂMARA Número do Processo: 10166.012863/2003-41 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: CLEABEDAIS MANTOVANI PIRAN Recorrida/Interessado: 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF Data da Sessão: 06/07/2005 00:00:00 Relator:

Processo nº : 10166.012788/2003-19

Acórdão nº : 102-47.629

Juiz Federal Julier Sebastião da Silva, em obediência ao determinado no ofício 1.157/2002, citado. Este último não consta do processo.

2. A norma contida no artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 1972, conteria ordem para que houvesse a ciência do fiscalizado de todos os atos praticados durante o procedimento fiscal.

3. Ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa porque o pedido de diligência (não identificado pela defesa a qual autoria dirigida a referência) restou requerido sem que o interessado pudesse manifestar-se em juízo. A falta de ciência prévia ao sujeito passivo a respeito da quebra do seu sigilo bancário constituiu cerceamento do direito de defesa.

O referido "Relatório de Pesquisa e Investigação" comprovaria a quebra do sigilo bancário do SP a partir de pedido judicial. Informado que, inicialmente, as informações bancárias teriam sido requeridas pelo Ministério Público à Justiça Federal, e o MM Juiz expediu o ofício nº 1.157/2002-SECRI, de 25/11/2002, contendo ordem para que o Fisco lhe fornecesse tais dados. Complementado com a seguinte afirmativa e protesto (sic) "EM MOMENTO ALGUM A JUSTIÇA AUTORIZOU, NO OFÍCIO EM PAUTA, QUE OS DADOS SOLICITADOS FOSSEM UTILIZADOS DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL PARA EMBASAR UM LANÇAMENTO CONTRA O CONTRIBUINTE. AO CONTRÁRIO, O MM JUIZ DEIXA CLARO QUE AS INFORMAÇÕES SE DESTINAM A ATENDER AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL" (grifos do autor)

4. Outro fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa estaria presente na negativa da instituição financeira em fornecer ao SP cópia dos documentos microfilmados. A ampliar o problema, a negativa da AT em conceder-lhe prorrogação do prazo para a defesa, situação que implicaria a nulidade do

José Oleskovicz Decisão: Acórdão 102-46915 Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, por quebra de sigilo bancário e por cerceamento do direito de defesa e, por maioria de votos, a de nulidade do lançamento pela irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Pesquisa no site dos Conselhos de Contribuintes, [http://www.conselhos.fazenda.gov.br/Informações Processuais-Primeiro Conselho de Contribuintes](http://www.conselhos.fazenda.gov.br/Informações%20Processuais-Primeiro%20Conselho%20de%20Contribuintes) – Nome=cleabedais mantovani piran, 17h30, de 31 de maio de 2006.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

procedimento em razão da dificuldade em lembrar de fatos ocorridos há cinco anos passados.

5. Requerida a nulidade do feito em razão do procedimento conter ofensa ao princípio da segurança jurídica, caracterizada pela utilização de dados da CPMF para fins de investigação de outros tributos em período anterior à publicação da Lei complementar nº 105, de 2001 e 10.174, de 2001. Pedido pela análise, em nível administrativo, a respeito da ofensa ao direito adquirido previsto no artigo 5º, XXXVI, da CF/88, quanto aos aspectos constitucionais.

6. A identificação da renda por meio de depósitos bancários constituiria contradição à norma que dispõe sobre o fato gerador do Imposto de Renda. Haveria inconstitucionalidade pela autorização à modalidade diferenciada de incidência do tributo. A materialização da ilegalidade nessa espécie de incidência estaria na absorção de valores subsumíveis à outros tributos e contribuições, como por exemplo, o preço de venda de um veículo do qual uma parte pode constituir renda para fins de incidência do IR, enquanto os demais componentes, constituem base para outros tributos e contribuições. Estando esse valor compondo os depósitos e não tendo a origem comprovada, a incidência do IR dar-se-ia em concomitância com os demais tributos.

7. Protesto no sentido de que o fisco deveria atentar para a atividade exercida pelo SP para fins de imposição tributária.

8. Protesta a defesa contra a exigência centrada exclusivamente em depósitos bancários, independente de qualquer outro elemento de prova. Estaria na mesma linha da tributação anterior e que foi afastada pela própria AT e o Poder Judiciário. A base de cálculo geraria dúvidas quanto à sua adequação aos fatos jurídicos tributários de referência, característica que a colocaria nas condições do artigo 112, II, do CTN e permitiria a interpretação mais favorável ao SP no sentido de afastá-la da referência para cálculo do tributo devido.

9. Pedido pela presença de cerceamento do direito de defesa caracterizado pela inexistência de lei portadora de determinação da escrituração de todas as transações efetivadas no ano-calendário, o que denotaria a impossibilidade da apresentação das provas a respeito dos fatos econômicos a dar suporte aos

7


Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

depósitos e créditos bancários. Nesta situação, o SP estaria tolhido em sua liberdade, com regime diferenciado de controle de visitas, e dificuldades no acesso a ele e mesmo de sua família, bem assim quanto à produção de provas, agravada pela negativa da instituição financeira em apresentar os documentos de depósitos.

10. Protesto contra a multa de ofício pela inexistência de qualquer infração.

11. Os juros de mora com base na taxa SELIC teriam natureza remuneratória, enquanto a lei tributária permitiria cobrança de juros para fins de indenização. No entender da defesa, a Lei nº 9.065, de 1995 não conteve nova forma de cálculo dos juros de mora, como autorizado pelo CTN, no artigo 161, § 1º, mas determinação no sentido de utilizar uma taxa preexistente e de natureza remuneratória. Haveria, ainda, ofensa ao limite previsto no artigo 192, § 3º, da CF/88. Pedido pela reforma da decisão *a quo* quanto a essa parte do CT.

Esses, em síntese, os protestos postos pela defesa em peça recursal, bem assim, os argumentos e fundamentos que lhes dão suporte jurídico.

Arrolamento de bens com controle no processo nº 10166.006.969/2004-97, conforme despacho, fl. 222, v-II.

É o relatório.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator.

Passo, inicialmente, à análise do recurso impetrado pela 3ª Turma da DRJ Brasília constitui cumprimento da ordem contida no artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972 combinado com o limite estabelecido pela Portaria MF nº 375, de 2001.

A exoneração do crédito decorreu da falta de motivação para a subsunção das infrações à modalidade financeiramente mais onerosa prevista no fundamento legal.

Regra geral as infrações tributárias têm caráter objetivo, isto é, não vinculam o agente infrator à sua prática, motivo para que a Administração Tributária possa atribuir multas a terceiros não diretamente vinculados aos fatos e às pessoas jurídicas, entes abstratos que não detêm o poder volitivo.

Sacha Calmon Navarro Coelho³ indica três motivos para o caráter *objetivo* das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedado caso prevalecesse a subjetividade; (b) impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerando que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de interpretação que podem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária.

Este último, é reforçado pelo caráter heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do destinatário.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, págs. 29 e 30.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

A *subjetivação* do ato infracional implica na existência de duas infrações, a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento do tributo, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no ato infracional, exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático. Assim, a ação incorreta além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela Justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

As autuantes interpretaram subsumível a situação à norma de fundo em razão da omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual e desta, isoladamente, externar o evidente intuito de não pagar tributos.

Conforme citado no início, simples infrações à legislação do Imposto de Renda como a declaração inexata, cálculos incorretos, omissões de rendimentos ou apropriação de deduções em descompasso com a lei, não permitem subsunção à referida norma punitiva. Assim, o fato de ter renda omitida em montante financeiro elevado, isoladamente considerado, não implica em evidente intuito de fraudar. Deveriam compor a situação outros elementos de maneira a configurar e comprovar de forma direta ou indireta o dolo. Não sendo comprovado o dolo, a punição é a prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Em relação ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, verifica-se que foram atendidos os requisitos de admissibilidade. Conheço do recurso voluntário e profiro voto.

Em primeiro, a análise das questões preliminares.

O protesto da recorrente contra o acesso aos dados bancários em momento anterior àquele em que iniciado o procedimento fiscal não se apresenta devidamente fundamentado para que se afaste a incidência tributária como pretendido.

As informações contidas no Relatório de Pesquisa e Investigação permitem concluir que os dados da CPMF foram utilizados, mas não há provas de que

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

houve acesso ilegal ao sigilo bancário das pessoas indicadas antes do início do procedimento fiscal.

Conveniente lembrar que o acesso aos dados da CPMF, no momento de lavratura desse documento, 29 de novembro de 2002, não se encontrava vedado para fins de investigação de outros tributos, sob a ordem contida na Lei nº 9.311, de 1996. Em complemento, o acesso aos dados da CPMF não constitui invasão da privacidade das pessoas, como ocorre com os dados de um extrato bancário, e essa premissa é corroborada pela referida lei que conteve também determinação de entrega desses dados à Administração Tributária.

Salvo a existência de outros dados, ao contrário do que afirma a recorrente, aqueles indicados no Relatório não comprovam que a quebra do sigilo bancário ocorreu a partir de ordem judicial para esse fim. Assim, essa alegação preliminar deve ser rejeitada.

Outro protesto tem por fundamento a falta de ciência do fiscalizado de todos os atos praticados durante o procedimento fiscal, em obediência à norma do artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁽⁴⁾.

Referida norma, transcrita em nota de rodapé, diz respeito à fase litigiosa do procedimento fiscal que se instaura pela interposição de impugnação.

Impugnar⁵ a exigência significa que a outra parte – pólo negativo - da relação jurídica tributária não concorda com a íntegra ou parte do lançamento construído pelo sujeito ativo – pólo positivo. Mas somente é possível contestar algo quando se exige, por força da dita relação, uma contraprestação financeira da pessoa fiscalizada, de tal forma que possa afetar seu patrimônio, ou o cumprimento de uma obrigação instrumental.

⁴ Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁵ IMPUGNAÇÃO - Do latim *impugnatio*, de *impugnare* (atacar, combater, contradizer), na prática forense quer exprimir todo ato de repulsa, de contestação, de contradita, praticado contra atos do adversário ou parte contrária, pelos quais se procura anular ou desfazer suas alegações ou pretensões, ou impedir que promova ato processual, demonstrado ou julgado injusto. (...) Mesmo no sentido da contradita ou contrariedade, quer o vocábulo significar o não reconhecimento de algum ato ou fato, não o considerando assim legítimo ou em conformidade com a verdade. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES,

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

Válido lembrar que as informações prestadas na fase procedimental, apesar de decorrerem de uma relação jurídica tributária, não consubstanciam exigência tributária que afete o patrimônio do SP, mas constituem obrigações de informar a que subsumida a pessoa por força de lei.

Sob outra perspectiva, se a cada movimento do representante do sujeito ativo com finalidade de investigar, identificar e construir os fatos havidos no passado – integrante da fase procedimental - fosse obrigatória a ciência ao fiscalizado, certamente o resultado dessas atitudes seria um aumento significativo da burocracia⁸ e dos custos financeiros para o sujeito ativo, e, por conseqüência, desgaste financeiro e psicológico do fiscalizado.

Conclui-se pela inexistência de motivos na fase procedimental a fundamentar direito de impugnação da pessoa investigada. Rejeita-se a questão preliminar.

O pedido pela nulidade do feito por cerceamento do direito de defesa com fundamento (a) na negativa da instituição financeira em fornecer ao SP cópia dos documentos microfilmados, (b) na ausência de escrituração dos fatos; (c) na dificuldade de trazer o passado à memória, e (d) na negativa da AT em conceder-lhe prorrogação do prazo para a defesa, não se acolhe por falta de conformação com a realidade jurídica.

De acordo com a legislação de fundo, os depósitos e créditos bancários constituem base presuntiva possível de compor exigência tributária desde janeiro de 1997, uma vez que integrantes de norma presente na Lei nº 9.430, de 1996, válida a partir desse ano-calendário. Não se colocando a questão do acesso aos dados sigilosos como interveniente, todas as pessoas deste País, tinham conhecimento da referida possibilidade legal de exigir concedida ao sujeito ativo.

É certo que não há lei a determinar a escrituração dos fatos proporcionadores de rendimentos ao SP, mas também é correto que a validade das transações econômicas no mundo jurídico depende de documentação hábil e idônea,

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

ou seja, aquela prevista em lei, com todos os requisitos atendidos, e, nessa linha de raciocínio, os depósitos e créditos bancários, quando delas provenientes, não implicariam maiores dificuldades para localização das provas de sua origem jurídica.

Outra realidade, é que os valores componentes da base presuntiva não são de pequena monta, mas significativos, o que externa necessidade de maiores cuidados para que não sejam tomados como recursos advindos de atividades ilícitas. Também, a relevância implica em permanência na memória do titular, uma vez que em geral decorrem de transações significativas, como por exemplo, a venda de um imóvel, seja à vista, seja em prestações.

A dificuldade havida na lembrança dos fatos poderia ter justificativa na hipótese em que tais valores decorressem de negócios praticados com habitualidade e mediante a interveniência de diversas outras pessoas, como aquela tipificada como *factoring*, no entanto, essa prática deveria ter por sujeito passivo uma pessoa jurídica, pois classificada como *financeira* e merecedora de maiores cuidados tanto em termos de garantias a serem oferecidas aos terceiros, bem assim em termos de registro das suas transações em meio contábil. O processo não contém provas a respeito dessa hipótese.

A negativa da instituição financeira em fornecer dados ao sujeito passivo não se encontra comprovada no processo, e, constitui uma relação jurídica civil, que deve ter solução interpartes – sujeito passivo x instituição financeira.

A falta de documentos não se presta para afastar a incidência tributária prevista em lei, nem tampouco serve como fundamento para pedido por cerceamento ao direito de defesa.

A obrigação de guarda dos documentos, suporte aos fatos econômicos dos quais participou a pessoa e origem dos rendimentos auferidos, encontra-se no prazo concedido ao sujeito ativo de exigir e rever crédito tributário pelas normas do artigo 173, do CTN. Essa atividade procedimental depende dos dados havidos em documentos portados pelo sujeito passivo e estes, por força dessa obrigação a

⁶ No sentido de morosidade do serviço público, pelo excessivo cumprimento de ordens.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

cumprir, devem estar disponíveis durante o prazo decadencial do direito de exigir ou de rever de ofício.

A nulidade do feito em razão do procedimento conter ofensa ao princípio da segurança jurídica, pela utilização de dados da CPMF para fins de investigação de outros tributos em período anterior à publicação da lei Complementar nº 105, e Lei nº 10.174, ambas de 2001, também não pode ser acolhida.

A Lei nº 9.311, de 1996, foi alterada pela Lei nº 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, na qual permitido à Administração Tributária utilizar os dados da CPMF para a investigação de outros tributos.

O texto anterior continha restrição ao uso dessas informações, disponibilizando-as apenas, à fiscalização da própria contribuição. Havia vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização de outros tributos.

Trata-se de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

A exigência tributária não tem suporte na Lei nº 10.174, de 2001, nem na Lei nº 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo.

Anteriormente à referida autorização, a Administração Tributária conhecia, via CPMF, eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda conhecida, mas devia levantar outros indícios significativos para que servissem de amparo à seleção do contribuinte e à investigação fiscal. O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibia o lançamento com lastro em depósitos bancários, este amparado pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, citada, vigente desde 1º de janeiro de 1997.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

Até a publicação da Lei nº 10.174, de 2001, tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente. A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para frente", pois, frise-se, somente a partir dela, deflagram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei original foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que permite em seu parágrafo primeiro, a utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não obsta a aplicação do primeiro, pois determina a exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no *caput* sobre o lançamento reger-se pela lei então vigente, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência.

Outro protesto foi aquele dirigido à análise, em nível administrativo, a respeito da ofensa ao direito adquirido previsto no artigo 5º, XXXVI, da CF/88, quanto aos aspectos constitucionais pela utilização das referidas normas.

Quanto ao direito adquirido, é conveniente esclarecer que, para fatos sujeitos à incidência tributária, exsurge quando não mais passível de revisão pelo sujeito detentor do direito, ou por decorrência de lei portadora de limites à ação do sujeito ativo.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

Conveniente trazer, para fins de subsidiar o entendimento, os ensinamentos de Orlando Gomes⁷ sobre a matéria, no âmbito do Direito Civil.

“A relação jurídica constitui-se quando praticados os atos ou realizados os fatos exigidos pelo ordenamento jurídico para que se formem, passando do mundo dos fatos para o mundo do direito. Satisfeitas as exigências legais concernentes à sua formação, verifica-se a aquisição dos direitos correspondentes. Há, então, *direitos adquiridos*. Mas, a aquisição de um direito nem sempre se dá em consequência de fato jurídico que a provoque instantaneamente. Há direitos que só se adquirem por *formação progressiva*, isto é, através da sequência de elementos constitutivos, de sorte que sua aquisição faz-se gradativamente. Antes do concurso desses elementos, separados entre si por uma relação de tempo, o direito está em formação, podendo o processo constitutivo concluir-se, ou não. Forma-se quando o último elemento advém.

Se já ocorreram fatos idôneos a sua aquisição, que entretanto depende de outros que ainda não aconteceram, configura-se uma *situação jurídica preliminar*, um *estado de pendência*, que justifica, no interessado, a legítima *expectativa* de vir a adquirir o direito em formação. A essa situação denomina-se *expectativa de direito*, em razão do estado psicológico de quem nela se encontra. É, por exemplo, a situação do herdeiro-fideicomissário. Enquanto o fiduciário vivo for, o fidei-comissário tem mera *expectativa de direito*, expectativa que poderá ser frustrada, se ele vier a falecer antes daquele. A *expectativa* atribuída ao favorecido constitui efeito preliminar, prodrômico ou antecipado da situação jurídica que se formará com a ocorrência do fato que completará os anteriores (conforme A.Torrente.Manuale di Diritto Privato, pág. 42). Há, portanto, *expectativa de direito* quando ainda não se perfizerem os requisitos necessários ao seu advento.

(....)

A legítima expectativa *não* constitui direito. A conservação é automática, somente se dá quando se completam os elementos necessários ao nascimento da *situação jurídica definitiva*.

O *fato final*, cuja ocorrência determina a aquisição do direito, fazendo cessar o *estado de pendência*, pode consistir num acontecimento natural, num ato do próprio interessado, ou num ato de terceiro⁸.”

Como se extrai desses ensinamentos, no âmbito do Direito Civil, o direito adquirido somente é concretizado quando se complementam as condições

⁷ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. 9ª Ed. RJ, Forense, 1987, págs. 109 e 110.

⁸ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. 9ª Ed. RJ, Forense, 1987, págs. 109 e 110.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

necessárias ao objeto, ou se por força de lei, atendidas suas condições abstratas, materializa-se a hipótese.

Nesta situação, a relação jurídica tributária decorrente dos fatos econômicos em tela não se encontrava extinta no momento de formalização do crédito tributário, nem tampouco o sujeito passivo detinha direito adquirido na manutenção da vedação de acesso aos seus dados bancários. Observe-se que o direito previsto em lei foi observado pela AT durante todo o espaço temporal de vigência da vedação contida inicialmente na Lei nº 9.311; somente a partir do ingresso de outra norma portadora de autorização, foram os fatos investigados, ressalte-se apenas aqueles em que a relação jurídica tributária ainda permanecia válida.

Para a pessoa fiscalizada, a norma anterior contida na Lei nº 9.311, de 1996, era de direito material, no entanto, ao interpretar é importante a análise dos fatos no âmbito do ordenamento jurídico adequado. Assim, apesar de constituir direito material no ordenamento jurídico civil, em termos tributários, a referida norma é de direito processual, condição que prevalece para fins de análise.

Rejeita-se a nulidade do feito por prova ilícita, que seria caracterizada pelo acesso aos dados bancários com auxílio daqueles oriundos da CPMF.

A identificação da renda por meio de depósitos bancários constituiria contradição à norma que dispõe sobre o fato gerador do tributo. No entender da defesa, a norma contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, seria inconstitucional ao conter autorização para modalidade diferenciada de incidência do tributo. A materialização da ilegalidade nessa espécie de incidência estaria na absorção de valores subsumíveis à outros tributos e contribuições, como por exemplo, o preço de venda de um veículo do qual uma parte pode constituir renda para fins de incidência do IR, enquanto os demais componentes, constituem base para outros tributos e contribuições. Estando esse valor compondo os depósitos e não tendo a origem comprovada, a incidência do IR dar-se-ia em concomitância com os demais tributos.

Esse aspecto constitui análise da constitucionalidade da lei. Por força do princípio da legalidade, um dos pilares da CF/88⁹), não é permitido ao julgador

⁹ CF/88, artigos 5º, II e 150, I.

Processo nº : 10166.012788/2003-19

Acórdão nº : 102-47.629

administrativo ou a qualquer da Administração Pública, deixar de observar norma válida no ordenamento jurídico, salvo nos casos de eventual antinomia. Nesta situação, o afastamento da incidência por força da CF/88 constituiria uso de poder legal concedido ao Judiciário¹⁰.

Rejeita-se o pedido pela ilegalidade da norma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Outro protesto foi dirigido à teórica obrigação do fisco de atentar para a atividade exercida pelo SP para fins de imposição tributária.

Para que essa proposição fosse atendida o sujeito passivo deveria ter carreado provas ao processo que, no seu conjunto, permitisse construção de situação fática distinta daquela resultante da presunção. Essa realidade é impossível de extrair dos dados que integram o processo, considerada a falta de provas a relacionar a base presuntiva a uma atividade exercida pelo fiscalizado.

Rejeita-se o pedido.

Outro protesto da defesa foi dirigido ao fato de a exigência estar centrada exclusivamente em depósitos bancários e teria fundamento na igualdade com as demais anteriores à Lei nº 9.430, de 1996, consideradas ilegais e arquivadas por força de lei.

Conveniente observar que as tributações anteriores foram afastadas por decorrência de diversas irregularidades na construção dos fatos tributados, inclusive pela falta de lei específica a dar fundamentação legal adequada.

O artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, contém autorização para que se exija Imposto de Renda de fatos jurídicos tributários identificados por meio dessa presunção legal, que possui caráter relativo. Nesta ordem, lei portadora de forma específica para levantamento da base de cálculo, acompanhada de garantias ao direito de prova da pessoa fiscalizada, bem assim, pela presença de limites para minimizar a dificuldade probatória.

¹⁰ Conforme Artigo 102, da CF/88.

Processo nº : 10166.012788/2003-19
Acórdão nº : 102-47.629

Ressalte-se que eventual dúvida na base de cálculo não resultaria de omissão ou irregularidade do procedimento deflagrado pelo fisco, mas decorrência da própria vontade do sujeito passivo em não produzir qualquer elemento de prova a respeito dos fatos que deram origem aos valores formadores da base presuntiva.

Assim, descarta-se a pretendida igualdade com as situações anteriores, em vista da falta de provas advindas do pólo negativo da relação jurídica tributária.

O protesto contra a multa de ofício teve fundamento exclusivo na inexistência de infrações, motivo para que deixe de ter aplicabilidade em função da manutenção da exigência quanto à parte restante do feito após julgamento em primeira instância.

O pedido pela inconstitucionalidade dos juros de mora tem a mesma justificativa e fundamentos da ilegalidade da exigência com base na presunção legal contida no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, motivo para inibir a repetição exaustiva.

As justificativas e fundamentos postos para explicitar a interpretação adequada em contrário a cada questionamento denotam a inadequação dos argumentos postos pela defesa para o afastamento da exigência ou a nulidade do feito, da decisão *a quo* ou do processo, motivo para que este voto seja no sentido de rejeitar as questões preliminares e quanto ao mérito para negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.



NAURY FRAGOSO TAMAKA