



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.012884/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.784 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente EDICAMP PUBLICACOES CULTURAIS LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF - Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte, inexistindo vedação a que sua assinatura seja feita de forma eletrônica.

SELEÇÃO DE CONTRIBUINTES. MOTIVAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO. ATO DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO.

Inserir-se dentro dos chamados "atos discricionários" da administração pública a seleção de contribuintes a serem fiscalizados pela Receita Federal, bem como a motivação para tal ato. Sendo a seleção realizada com observância dos princípios constitucionais de impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal, não há que se falar em nulidade ou qualquer excesso à lei.

RMF. AUSÊNCIA DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

O relatório de que trata o Decreto nº 3.724, de 2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira, o que pressupõe sua existência no âmbito do órgão fazendário, inexistindo imposição legal para sua juntada aos autos, pelo que sua eventual ausência não determina a ilegalidade da prova. De outro lado, as informações requeridas nas RMF devem integrar o processo administrativo fiscal instaurado, se for útil à prova do lançamento de ofício.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Inexistindo recolhimentos e não sendo os valores devidos declarados em DCTF, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPOSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPRADA.

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2003, 2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **05-39.320 - 4ª Turma da DRJ/CPS**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/Campinas - SP, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 08.1.04.00-2008-01351-0, concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 530.079,50, abrangendo os anos-calendário de 2003 e 2004, contemplando os tributos e valores a seguir descritos, incluindo-se o principal, multa de ofício à razão de 75,00% e juros de mora calculados até 28/11/2008:

| TRIBUTOS | VALORES LANÇADOS |
|-------------------|-------------------------|
| i) IRPJ | 177.197,99 |
| ii) CSLL | 80.395,72 |
| iii) PIS | 48.524,82 |
| iv) COFINS | 223.960,97 |

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

*O procedimento fiscal iniciou-se em 11/12/2008 (ciência na mesma data) e é decorrente e **complementar** de fiscalização anteriormente realizada junto à contribuinte, concluída com sua exclusão do regime do SIMPLES e lavratura de Autos de Infração consolidados no Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61, tendo sido autorizada a reabertura do procedimento fiscalizatório pelo titular da DRF/Campinas.*

No Termo de Início de Fiscalização (fls. 28) , a Autoridade Tributária intimou a fiscalizada para, no prazo de cinco dias:

1. Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e outros créditos nas contas bancárias, nos meses de abril a junho de 2.003.
2. Comprovar se os depósitos bancários de origem não comprovadas, relativos ao período 12/2.004 a 12/2.005, tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, da venda de livros.

Além disso, no mesmo Termo, esclareceu que:

3. Os depósitos e outros créditos relacionados nos referidos extratos, cópias anexas, foram transcritos em planilhas anexas, onde foram excluídos os valores que puderam, a priori, ser identificados como não sendo ingresso de novos recursos, tais como empréstimos contraídos, resgates de aplicações, bem como foram excluídos os estornos de lançamentos, cheques depositados e devolvidos, etc.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Não tendo havido manifestação da fiscalizada, a Fiscalização procedeu aos lançamentos de ofício aqui tratados (juntados às fls. 02/24 e 318 - Termo de Encerramento), com elaboração do "Termo de Verificação Fiscal - IRPJ (fls. 25/27) no qual descreveu o procedimento, discorreu sobre as irregularidades apuradas, afirmando, naquilo que se insere nos presentes autos e em síntese:

i) inicialmente:

DA AÇÃO FISCAL

1. O contribuinte era optante pelo SIMPLES.
2. Através do MPF 08.1.04.00-2007-06.46-3, emitido 06 de dezembro de 2.007, que culminou com a lavratura do Auto de Infração, objeto do processo 10830.007893/2008-61, protocolado em 05/08/2008 e com ciência do contribuinte em 12/08/2008, foi requerida informações sobre movimentação financeira do contribuinte, com base na Lei Complementar 105/2001, lei 10.174/2001 e Decreto 3724 de 10/01/2001.
3. No mesmo procedimento, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem e a regular escrituração dos depósitos e outros créditos encontrados nas contas bancárias de sua responsabilidade.
4. Não comprovando a origem dos recursos que propiciaram tais depósitos, estes foram considerados como receitas omitidas, na forma do artigo 42 da lei 9.430/1.996.
5. Em razão das receitas serem superiores ao limite estabelecido pela legislação, para o primeiro ano de atividade, **a empresa foi excluída do SIMPLES**, em procedimento regulamentar, constante do processo já citado.
6. Excluído do SIMPLES e não possuindo escrituração hábil para a apuração pelo Lucro Real, as receitas omitidas foram tributadas pelo **Lucro Arbitrado**.
7. Os extratos obtidos em conformidade com a legislação de regência, conforme acima, mostraram movimentação financeira a partir de abril de 2.003.
8. Pelo processo acima citado, cópias anexas, foram tributadas as movimentações a partir de julho de 2.003, portanto, a movimentação de abril, maio e junho de 2.003, não foi alcançada pela tributação imposta pelo Auto de Infração acima.
9. Tendo em vista que o contribuinte não efetuou qualquer pagamento em relação àquele período, o prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I.
10. Pelo exposto, foi autorizado pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil, em Campinas, SP, a reabertura da fiscalização para o período citado.
11. A presente ação fiscal teve início em 11/12/2.008, com intimação ao contribuinte para comprovar, no prazo de 5 dias, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram a realização de tais depósitos.

ii) *sobre as irregularidades no ano-calendário 2003:***DAS IRREGULARIDADES ENCONTRADAS****Ano calendário 2.003****2º trimestre****Depósitos bancários não contabilizados**

12. Nos meses de abril a junho de 2.003, o contribuinte efetuou depósitos, cuja origem não logrou comprovar, o que foi considerado como sendo de receitas omitidas, de conformidade com o artigo 42 e parágrafos da lei 9.430/96.
13. O total dos depósitos de origem não comprovada é o seguinte, conforme planilhas anexas, onde foram totalizados mês a mês, os valores dos depósitos e outros créditos em contas bancárias, excluindo-se os que não representam novos ingressos, bem como os estornos

| Mês | Bradesco | Itaú | Unibanco | Total |
|--------------|---------------------|------------------|-------------------|---------------------|
| 04-2.003 | 1.889,70 | 0,00 | 0,00 | 1.889,70 |
| 05-2003 | 770.340,58 | 6.397,00 | 244.522,27 | 1.021.256,85 |
| 06-2003 | 1.433.308,89 | 35.597,49 | 466.867,07 | 1.935.773,45 |
| total | 2.205.539,17 | 41.991,49 | 711.389,34 | 2.958.920,00 |

14. Os valores apurados acima serão considerados como receita omitida e tributados pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em Auto de Infração anexo, do qual este termo é parte integrante.

iii) *sobre as irregularidades no ano-calendário 2004:***Ano calendário 2.004****4º trimestre****Adicional do IRPJ**

15. No processo 10830.007893/2008-61, acima citado, o lançamento do IRPJ foi desdobrado em 2 (dois) Autos de Infração, cópias anexas, objetos do mesmo processo, por questões operacionais.
16. Em razão do acima exposto, por erro, conforme pode-se observar nos citados Autos de Infração, o limite de R\$ 60.000,00, por trimestre, para cálculo do adicional de 10% do IRPJ, foi indevidamente duplicado no 4º trimestre de 2.004.
17. Por esta razão estamos lançando em Auto de Infração o adicional de 10% sobre o limite de R\$ 60.000,00, indevidamente excluído da tributação nos autos anteriormente mencionados, no 4º trimestre de 2.004.

iv) *para concluir:*

DO AUTO DE INFRAÇÃO

18. Por todo o exposto, estamos formalizando o lançamento complementar, na forma do artigo 18 § 3º, do Decreto 70.235/72, através do competente auto de infração para exigência do crédito tributário do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, juntamente com seus acréscimos legais, sobre os valores acima identificados.
19. E, para constar e valer seus efeitos legais lavra-se o presente Termo, em 03 (três) vias, de igual teor e forma, que vai assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e com ciência à fiscalizada pelas formas de direito.

O Fisco juntou os documentos que lastrearam a fiscalização e que deu origem ao citado Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61, bem como os relativos ao presente feito (fls. 29/317), aí inclusos cópias dos extratos bancários das contas de titularidade da fiscalizada.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS

Os autos de infração relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram lavrados em 19/12/2008 e a ciência da contribuinte fez-se na mesma data, por procurador constituído nos autos (fls. 351).

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente da conclusão do procedimento fiscal e da lavratura dos autos de infração, a contribuinte, por procuradores constituídos nos autos (instrumento às fls. 350), mediante impugnação protocolizada em 19/01/2009, fls. 324/349, ofereceu sua peça de defesa, juntando documentos de fls. 351/360.

A autoridade preparadora, às fls. 362, manifestou-se no sentido da tempestividade da impugnação.

Na peça contestatória, depois de fazer um resumo dos fatos, inclusive reportando-se longamente à anterior fiscalização levada a efeito em seu estabelecimento e que deu origem ao já citado Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61, alegou, em apertada síntese, a impugnante:

EM PRELIMINARES

2.1. DA INCOMPETÊNCIA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO PARA SUGESTÃO DE NOVO LANÇAMENTO.

Por entender que a ação fiscal, objeto destes autos, foi reaberta em razão de manifestação desta DRJ/Campinas quando da apreciação da lide constante do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61, oportunidade em que o Acórdão exarado decidiu pela fluência do período decadencial consoante regras do artigo 173, I, do CTN, o que teria permitido os lançamentos aqui tratados, a impugnante faz longo arrazoado acerca da competência do órgão julgador de 1º Grau Administrativo, cita legislação e conclui, em suas literais palavras, que:

Ao assim procedera DRJ extrapolou aos limites de sua competência viciando o novo lançamento desde sua origem, já que foi tão somente em razão de seus atos que novo procedimento fiscal foi aberto resultando na apuração de novo crédito tributário.

Para encerrar:

Eventual lançamento complementar somente teria validade se fruto de diligência ou perícia referente aos fatos intrinsecamente ligados ao lançamento primitivo, objeto da lide submetida à sua apreciação e julgamento,

Em vista do exposto, restando evidente a insubsistência do lançamento pelos vícios apontados pela extrapolação da competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e pela inaplicabilidade ao caso vertente do §3º do artigo 18 do PAF, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração ora impugnado e todos os seus reflexos.

2.2. DA EQUIVOCA APLICAÇÃO DO ART. 173,I.

Neste tópico, clama que a decadência conta-se na forma do que dispõe o artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário e, após transcrever jurisprudência, finaliza:

Desta forma, preliminarmente, requer a Impugnante a esta C. Delegada da Receita Federal de Julgamento sejam declarados extintos os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre os meses de ABRIL a JUNHO de 2003 e, em consequência, seja considerado insubsistente e assim cancelado o Auto de Infração que deu origem ao presente processo administrativo, com todos os seus reflexos.

Sequencialmente, ainda em caráter preliminar, entende ter havido "VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RESERVA LEGAL E DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA" (impugnação, fls. 331), discorrendo em subtítulos próprios:

2.3.1. DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DO DECRETO 70.235/72 DA AUSÊNCIA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE COMPETENTE NO MPF - F

Expõe que, de acordo com o PAF (art. 10), somente um "único ato" prescinde de assinatura da autoridade fiscal e seria "a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico", e que, "como se pode observar às fls. 01 dos presentes autos, o Mandado de Procedimento Fiscal que motivou o início da fiscalização em tela não possui qualquer assinatura".

Prossegue reportando-se à Portaria RFB n.º 11.371/2007 (que definia, à época, a emissão do MPF), para concluir que tal ato normativo não teria o condão de permitir a assinatura eletrônica do referido documento, posto ser hierarquicamente inferior ao Decreto do PAF.

Encerra dizendo que "o MPF, ato que motivou o início da fiscalização que deu origem ao Auto de Infração ora impugnado encontra-se eivado de vícios, o que, em consequência, invalida todos os atos que o sucederam, razão pela qual merece ser anulado o lançamento".

2.3.2. DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 844 DO DECRETO Nº 3.000/99

Diz que o Agente Fiscal concedeu apenas cinco dias de prazo para atendimento ao Termo de Intimação, fato que violaria os ditames do artigo 844, do RIR/1999 (que transcreveu).

*Diz mais: que, "neste sentido, ao não observar o prazo expressamente previsto pelo art. 844 do RIR (...) o Sr. Auditor acabou por transgredir o **Princípio da Reserva Legal**" (destaque no original).*

*Transcreve jurisprudência, reclama que seria impossível o atendimento ser feito em cinco dias e que tal ato do Fisco implicaria em "evidente violação a outro Princípio Constitucional: o **Princípio do Contraditório e Ampla Defesa**" (destaque no original).*

E finaliza expondo:

Conforme se pode observar, os Princípios da Legalidade, do Contraditório e da Ampla Defesa são também corolários do Processo Administrativo e devem ser respeitados pela Autoridade Fiscal.

Por tais razões, merece ser cancelado o Auto de Infração do IRPJ e os demais dele decorrentes.

Ainda em preliminares, sustenta a defesa:

2.3.3. DA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E DECRETO 3.724/2001. DA AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

No tópico, transcreve dispositivos do Decreto n.º 3.724, de 2001 (que regulamentou a Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001), para expor que o Fisco não teria cumprido as normas dos parágrafos 4º, 5º e 6º, do artigo 3º, do referido texto regulamentar.

Segundo exposição da defesa, o § 4º, do referido artigo 3º, do Decreto n.º 3.724/2001, exige "a intimação prévia do contribuinte para apresentação dos extratos bancários antes de utilização do RMF, o que no presente processo 10830.0012884/2008-91 não ocorreu", enquanto os §§ 5º e 6º exigem seja lavrado "RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO no qual deve constar a motivação da proposta de expedição da RMF que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade" (destaques no original).

Afirma que tal procedimento não foi cumprido e que, no caso presente, "sequer foram expedidas RMF" e que estas "foram expedidas nos Autos do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61", cujos documentos, no dizer da defesa, foram

*"emprestados a estes autos", sem terem sido precedidos do necessário "relatório circunstanciado" que demonstrasse a "motivação precisa e clara que comprovasse tratar-se de hipótese indispensável à solicitação de informações sigilosas às instituições financeiras", pelo que, ainda segundo a impugnante, estar-se-ia diante de **"PROVAS ILÍCITAS, razão pela qual requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração e o conseqüente cancelamento dos respectivos débitos"** (destaques no original).*

2.3.5. DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DA LEI Nº 9.430/96. DA AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Continua a defesa em preliminares afirmando ter havido outra violação ao Princípio da Reserva Legal e do Contraditório e Ampla Defesa, essa em face de o Fisco não ter obedecido às regras do artigo 42, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que determina a individualização dos créditos.

Assevera a impugnante que na "planilha de fls. 118 que acompanhou os depósitos e outros créditos, constantes dos referidos extratos, foram transcritos e consolidados, mês a mês na referida planilha"" (destaques no original).

Diz mais:

- *que "conforme dito, nas planilhas apresentadas ao Contribuinte a Autoridade Fiscal limitou-se a indicar o resumo dos depósitos, com os montantes mensalmente apurados e não individualizadamente, como determina a legislação"(destaques no original).*
- *que, "esta individualização é exigência legal, requisito essencial que deve permear o procedimento fiscal desde a intimação, o que não foi feito" (destaques no original).*

Continua discorrendo sobre o tema, transcreve jurisprudência, cita atos normativos emanados pela Receita Federal a respeito e remata:

Observe-se que a lei faz referência aos valores **creditados** na conta corrente do titular e nunca aos montantes **debitados** da conta.

Assim, não basta a intimação para comprovar a origem dos créditos. Necessária a **individualização dos depósitos bancários**, pois sem esta providência, como será possível ao contribuinte verificar se foram efetivamente considerados tão somente os créditos previstos por lei.

São as conseqüências disso que determinam a invalidade do Auto de Infração ora impugnado, pois não é possível a manutenção de um trabalho realizado fora das determinações legais.

Por tais razões, em observação ao Princípio do Contraditório e Ampla Defesa, **merece ser declarado nulo o Auto de Infração e, em conseqüência cancelados os respectivos créditos fiscais lançados.**

Concluída as preliminares, a impugnante expende suas razões de mérito, vazadas, sinteticamente, nos seguintes termos:

3. DO MÉRITO

3.1. DA APLICABILIDADE DA LEI n.º 9.311/96.

Inicia com longo discurso sobre as normas da Lei n.º 9.311, de 1996 (instituidora da referida Contribuição), concluindo ser "vedado à Secretaria da Receita Federal utilizar dos dados da CPMF para constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos".

3.2. DO SIGILO BANCÁRIO - UMA GARANTIA CONSTITUCIONAL

Discorre sobre a imperatividade dos comandos emanados da Constituição Federal, para concluir que as normas ordinárias e infralegais que permitiram o acesso do Fisco às contas bancárias dos contribuintes seriam inconstitucionais.

No seu dizer literal, "sem maiores delongas, pode-se notar que esta alteração fere nitidamente os princípios constitucionais trazidos pela Carta de 1988 do direito à privacidade, intimidade, honra, bem como do direito ao sigilo de dados (bancário)", pelo que, no seu entender, "frente aos abusos e absurdos, exaustivamente tratados neste item, espera do preclaro julgador seja sua defesa recebida e julgada totalmente procedente, cancelando-se o auto de infração em sua totalidade".

3.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO DEPÓSITO BANCÁRIO COMO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.

Argumenta que o lançamento de ofício realizado tomou por base os dados obtidos através das informações da CPMF, especificamente os depósitos/créditos havidos nas contas da autuada; que o fato gerador do Imposto de renda está delineado no artigo 43, do CTN; que simples depósitos bancários não se representam fato gerador do IR em quaisquer de suas espécies.

Cita e reproduz doutrina e jurisprudência que entendeu cabíveis e requer, também sob este ângulo, o cancelamento dos lançamentos de IRPJ e reflexos.

4. DO PEDIDO

Concluindo sua impugnação, a contribuinte resumiu os tópicos sobre os quais discorreu e requereu "*sejam os Autos de Infração julgados improcedentes, com o consequente cancelamento dos créditos tributários deles decorrentes*".

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Do Acórdão de Impugnação

A 4ª Turma da DRJ/CPS, por meio do Acórdão n.º 0539.320, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF - Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte, inexistindo vedação a que sua assinatura seja feita de forma eletrônica.

Seleção de Contribuintes e Motivação da Fiscalização. Ato Discricionário da Administração.

Insere-se dentro dos chamados "atos discricionários" da administração pública a seleção de contribuintes a serem fiscalizados pela Receita Federal, bem como a motivação para tal ato. Sendo a seleção realizada com observância dos princípios constitucionais de impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal, não há que se falar em nulidade ou qualquer excesso à lei.

RMF - Requisição de Movimentação Financeira. Ausência de Relatório Circunstanciado. O relatório de que trata o Decreto n.º 3.724, de 2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira, o que pressupõe sua existência no âmbito do órgão fazendário, inexistindo imposição legal para sua juntada aos autos, pelo que sua eventual ausência não determina a ilegalidade da prova. De outro lado, as informações requeridas nas RMF devem integrar o processo administrativo fiscal instaurado, se for útil à prova do lançamento de ofício.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Decadência. Lançamento por Homologação.

Inexistindo recolhimentos e não sendo os valores devidos declarados em DCTF, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Prova. Extratos Bancários. Obtenção.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Multa Isolada do IRPJ. Multa Isolada da CSLL

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

DA INCOMPETÊNCIA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO PARA SUGESTÃO DE NOVO LANÇAMENTO

1. Sustenta a impugnante que a DRJ/Campinas seria a responsável pela nova ação fiscal decretada contra seu estabelecimento posto que, ao julgar os autos de infração resultantes de procedimento fiscal anterior (Processo Administrativo n.º **10830.007893/2008-61**), teria decidido não restarem decaídos alguns períodos (fatos geradores) que deixaram de ser considerados por ocasião dos lançamentos então realizados e que, por este motivo, a Delegacia da Receita Federal de Campinas, que a jurisdiciona, programou contra ela (impugnante) nova fiscalização.
2. Ainda no pensar da defesa, tal fato ensejaria a nulidade deste procedimento e dos autos de infração lavrados, visto que não poderia a DRJ ser órgão fiscalizador e órgão julgador ao mesmo tempo.
3. Equivoca-se a contribuinte.
4. **A ação fiscal em seu estabelecimento foi programada pela DRF/Campinas, jurisdicionante da contribuinte, nos estritos termos da legislação que trata da matéria, e não pela DRJ/Campinas.**
5. A respeito do tema levantado pela defesa, insta fazer um breve histórico da existência e atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.
6. Como é do conhecimento público, a RFB é órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, na forma disposta atualmente no Decreto n.º 7.301, de 14 de setembro de 2010.
7. À época da realização do procedimento fiscal em face da contribuinte impugnante, tal estrutura estava definida no Decreto n.º 6.531, de 4 de agosto de 2008, baixado com fulcro no artigo 50, da Lei n.º 10.683/2003, que dispôs sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios.
8. Mencionado Decreto, em seu Anexo I, artigo 9º, definiu as atribuições da Receita Federal, verbis:

Art. 9º A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

- I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da previdência social e de outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;
- II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal;

- III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;
- IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive disciplinar a entrega de declarações;
- V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União, relativos aos tributos e contribuições por ela administrados;
- VI - acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos na economia do País;
- VII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração;**
- VIII - realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, bem como coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União;
- IX - propor medidas destinadas a compatibilizar os valores previstos na programação financeira federal com a receita a ser arrecadada;
- X - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam desses assuntos;
- XI - promover atividades de integração, entre o fisco e o contribuinte, e de educação tributária, bem assim preparar, orientar e divulgar informações tributárias;
- XII - formular e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações;
- XIII - celebrar convênios com os órgãos e entidades da administração federal e entidades de direito público ou privado, para permuta de informações, racionalização de atividades e realização de operações conjuntas;
- XIV - gerir o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, a que se refere o Decreto-Lei no 1.437, de 1975;
- XV - negociar e participar de implementação de acordos, tratados e convênios internacionais pertinentes à matéria tributária e aduaneira;
- XVI - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos;
- XVII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro e de preços de transferência de mercadorias importadas ou exportadas, ressalvadas as competências do Comitê Brasileiro de Nomenclatura;
- XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;
- XIX - participar, observada a competência específica de outros órgãos, das atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho e ao tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, e à lavagem de dinheiro;

XX - administrar, controlar, avaliar e normatizar o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, ressalvadas as competências de outros órgãos;

XXI - articular-se com entidades e organismos internacionais e estrangeiros com atuação no campo econômico-tributário e econômico-previdenciário, para realização de estudos, conferências técnicas, congressos e eventos semelhantes;

XXII - elaborar proposta de atualização do plano de custeio da seguridade social, em articulação com os demais órgãos envolvidos; e

XXIII - orientar, supervisionar e coordenar as atividades de produção e disseminação de informações estratégicas na área de sua competência, destinadas ao gerenciamento de riscos ou à utilização por órgãos e entidades participantes de operações conjuntas, visando à prevenção e ao combate às fraudes e práticas delituosas, no âmbito da administração tributária federal e aduaneira.

9. Claro, pois, que, dentre as inúmeras atribuições do órgão, está a de dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração.

10. De seu lado, o Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF n.º 95, de 30/04/2007, vigente à época dos fatos, promove as atribuições das divisões do órgão, valendo destacar, pela pertinência, aquilo que se refere à fiscalização e seleção dos contribuintes:

Art. 96. A Coordenação-Geral de Fiscalização - Cofis compete gerenciar as atividades da fiscalização de competência da RFB, exceto as relativas a tributos sobre o comércio exterior.

Art. 97. A Divisão de Planejamento e Estudos - Diple compete realizar estudos e pesquisas com vistas a subsidiar a definição de diretrizes para as atividades da fiscalização, avaliar e consolidar os planejamentos das unidades descentralizadas e as ações estratégicas da Cofis.

Art. 98. A Divisão de Controle e Avaliação - Dicav compete gerenciar sistemas de suporte ao controle e à avaliação das atividades da fiscalização, e o controle dos processos de representação fiscal para fins penais e de arrolamento de bens vinculados ao procedimento fiscal e o controle e avaliação dos resultados das atividades da fiscalização.

Art. 98-A. A Divisão de Escrituração Digital - Didig compete gerenciar a implementação da escrituração digital, em coordenação com as administrações tributárias estaduais e municipais e com outros órgãos com competências análogas, e dos instrumentos de suporte à auditoria digital. (Incluído a partir de 2 de janeiro de 2008 pela Portaria MF n.º 323, de 19 de dezembro de 2007)

Art. 99. A Divisão de Suporte à Atividade de Revisão de Declarações - Direcd compete gerenciar as atividades de revisão de declarações.

Art. 100. A Divisão de Suporte à Atividade Fiscal Previdenciária - Difip, com relação aos tributos previdenciários e devidos a outras entidades e fundos, e à Divisão de Suporte à Atividade Fiscal Fazendária - Disaf, com relação aos demais tributos, compete gerenciar, em sua competência, a execução dos procedimentos fiscais

Art. 101. A Divisão de Suporte à Atividade de Programação - Dipra compete gerenciar as atividades de seleção de sujeitos passivos a serem fiscalizados e ao preparo do procedimento fiscal.

Art. 102. A Divisão de Análises Especiais - Diaes compete gerenciar o planejamento das atividades de fiscalização de abrangência nacional e de equipes especiais de fiscalização.

Art. 103. A Divisão de Auditorias Especiais - Diaud compete gerenciar as equipes especiais de fiscalização e a execução de procedimentos fiscais realizados pelas unidades descentralizadas, relacionados aos casos de abrangência nacional.

Art. 104. A Divisão de Setores de Risco - Diris compete gerenciar os instrumentos de controles fiscais especiais e os procedimentos fiscais em setores econômicos de risco elevado de evasão fiscal, aspectos de segurança do controle fiscal em processos relativos a regimes especiais de escrituração, de marcação e rotulagem de produtos e a selos de controle de produtos nacionais e importados. (Redação dada a partir de 2 de janeiro de 2008 pela Portaria MF nº 323, de 19 de dezembro de 2007)

Art. 105. A Divisão de Órgãos Públicos - Diorp compete gerenciar as atividades de fiscalização em órgãos públicos.

Art. 106. A Divisão de Instituições Financeiras - Difin compete gerenciar as atividades fiscais relativas às instituições integrantes do sistema financeiro.

11. Exprima-se, **a seleção e fiscalização de um determinado contribuinte é uma das atribuições da RFB** e sua implementação pode exigir um longo processo de análise, apuração, investigação, pesquisa, cruzamento de dados internos e externos, sempre obediente aos critérios e diretrizes traçados pelo órgão, levando-se em conta, dentre outros aspectos, os setores de atividades, dimensões e porte dos contribuintes, períodos e tributos a serem fiscalizados, amplitude e profundidade das ações, etc, observando-se, ainda, conforme o caso, as características específicas das respectivas Regiões Fiscais.
12. Assim, mercê do que dispunha à época da realização do procedimento fiscal o Decreto nº 6.531, de 4 de agosto de 2008, bem como o Regimento Interno do órgão (à época, Portaria MF nº 95, de 30/04/2007), a seleção e fiscalização de contribuintes, uma das atribuições que exerce a Receita Federal, fez-se, como não poderia deixar de ser, máxime de quem exerce cargo ou função pública, **com plena observância dos constitucionais preceitos de impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal, sempre visando a prevenção ao ilícito e o combate à evasão fiscal e sonegação.**
13. Neste contexto, a decisão exarada pela DRJ em outro processo da autuada teve apenas o condão de sinalizar para a existência de irregularidades a serem verificadas, NUNCA ser fator determinante (ao qual a DRF/Campinas estaria sujeita) de abertura de uma nova ação fiscal.
14. De outro giro, como é sabido por todos os que militam na área tributária, a RFB dispõe de um dos mais completos bancos de dados do país, que lhe permite acompanhar as atividades dos fiscalizados e cruzar dezenas de informações com o fim de, **JUSTAMENTE, selecionar e fiscalizar contribuintes que apresentem indícios de irregularidades, evitando-se,**

assim, seleções aleatórias e subjetivas de sujeitos passivos.

15. No caso concreto, certamente a autuada apresentava indícios que, no levantamento preliminar do órgão, sinalizavam para irregularidades passíveis de autuação, como aconteceu.
16. Isso, em momento algum, significa excesso de exação ou desrespeito e afronta à lei, mas, apenas, o exercício das funções legalmente previstas para um órgão que tem, como uma de suas atribuições, EXATAMENTE fiscalizar os contribuintes.
17. De outra parte, aos contribuintes, como não poderia deixar de ser, é permitido contrapor-se ao trabalho fiscal, apresentando sua defesa em todas as instâncias possíveis, podendo, no final, até reverter a autuação eventualmente sofrida.
18. Por fim, é uníssona a doutrina mais abalizada no sentido de que os atos administrativos, ainda que, por óbvio, subsumidos à lei, podem apresentar características, conforme as circunstâncias que cerquem sua edição, de "atos discricionários".
19. Tais atos, consoante lição magistral de Hely Lopes Meirelles, são aqueles que "a Administração pode praticar com liberdade de escolha de seu conteúdo, de seu destinatário, de sua conveniência, de sua oportunidade e do modo de sua realização. A rigor, a discricionariedade não se manifesta no ato em si, mas sim no poder de a Administração praticá-lo pela maneira e nas condições que repute mais convenientes ao interesse público. O ato discricionário não se confunde com ato arbitrário. Discrção e arbítrio são conceitos inteiramente diversos. Discrção é liberdade de ação dentro dos limites legais; arbítrio é ação contrária ou excedente da lei. Ato discricionário, portanto, quando permitido pelo Direito, é legal e válido; ato arbitrário é, sempre e sempre, ilegítimo e inválido. A atividade discricionária não dispensa a lei, nem se exerce sem ela, senão com observância e sujeição a ela. A discricionariedade está em permitir o legislador que a autoridade administrativa escolha, entre as várias possibilidades de solução, aquela que melhor corresponda, no caso concreto, ao desejo da lei. Discricionários só podem ser os meios e modos de administrar; nunca os fins a atingir. Em tema de fins não existe jamais, para a Administração, um poder discricionário. Porque não lhe é nunca deixado poder de livre apreciação quanto ao fim a alcançar. O fim é sempre imposto pelas leis e regulamentos, seja explícita, seja implicitamente. O que a doutrina assinala é que o ato, embora resultante de poder discricionário da Administração, não pode prescindir de certos requisitos, tais como a competência legal de quem o pratica, a forma prescrita em lei ou regulamento e o fim indicado no texto legal em que o administrador se apoia".
20. Não é preciso maior aprofundamento no tema em debate para se ver que todos os requisitos expressos no magistério do mestre foram cumpridos.
21. Aliás, pensamento que não diverge do posicionamento de Caio Tácito, em estudo denominado "O abuso do Poder Administrativo no Brasil", datado de

1959, quando dizia, a pretexto do tema apresentado, que "Autoridade e Legalidade são conceitos antinômicos que no entanto, se completam. O intervencionismo do Estado aumenta o poder das autoridades administrativas. Novos meios de ação lhes são atribuídos, mas o uso deles não pode exceder à margem da lei." Segundo essa premissa, o administrador público deve gozar de ampla área de competência para que possa agir com a esperada desenvoltura, observando, sempre, o patrulhamento das fronteiras da legalidade, de modo a vedar as excursões abusivas e manter o poder discricionário (dentre outras conceituações, um poder amplo, em virtude do qual a autoridade pode determinar medidas não estabelecidas a fim de solucionar questões de interesse público), que não pode ser confundido com poder arbitrário, que se estende o poder despótico, que extravasa a esfera da lei e não se enquadra na soma das atribuições, que se mostrem próprias e inerentes à autoridade.

22. Ora, evidente que a seleção dos contribuintes a serem fiscalizados pela RFB é ato claramente discricionário do órgão, respeitados, como exaustivamente dito, os princípios da impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal, sempre visando a prevenção ao ilícito e o combate à evasão.
23. Até porque, não é crível que um órgão que tem como uma de suas funções básicas selecionar e fiscalizar os contribuintes para aferir a regularidade de seus procedimentos, não possa fazê-lo usando de informações de que disponha e obtidas por meios legais.
24. Não discrepa a posição do Tribunal Administrativo de 2º Grau:

*Recurso 325375 Número do Processo 10855.003492/99-56 Órgão
Julgador Quinta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes*

Data da Sessão 16/10/2007

Relator(a) Wilson Fernandes Guimarães

Nº Acórdão 105-16689

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares que visam a nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

FISCALIZAÇÃO - SELEÇÃO DE CONTRIBUINTE - Os critérios adotados pela Administração Tributária para selecionar contribuintes se situam no âmbito da discricionariedade deferida à ela, sendo os motivos determinantes da medida norteados pela conveniência e oportunidade.

25. Pelo exposto, carece de razão a defesa, motivo pelo qual o trabalho do Fisco deve ser mantido neste aspecto.

2.2. DA EQUÍVOCA APLICAÇÃO DO ART. 173, I.

26. Em preliminar seguinte, a impugnante clama pela ocorrência do instituto decadencial para os lançamentos de todos os tributos, relativos aos fatos geradores dos meses de abril/2003, maio/2003 e junho/2003, tendo em vista que a ciência dos autos de infração deu-se em 19/12/2008.
27. Na ótica da autuada, a regra aplicável seria a do artigo 150, § 4º, do CTN e não a do artigo 173, I, do mesmo Estatuto.
28. Mais uma vez razão não lhe assiste.
29. Como é do conhecimento dos que militam na área tributária, o instituto da decadência, a forma de contagem de seu lapso temporal, o início e o fim do interstício que delimita sua vigência, enfim, sua própria aplicação no mundo jurídico está longe da unanimidade, não faltando teses as mais diversas a albergar posicionamentos divergentes, sempre com supedâneo no artigo 150, § 4º ou no artigo 173, inciso I, ambos do CTN.
30. No entendimento desta Turma de Julgamento, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, é necessário que o sujeito passivo, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco, tenha efetuado a apuração e o pagamento, ainda que parcial do tributo, de forma que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.
31. Em outras palavras, segundo pensamento unânime desta 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas, a regra especial do artigo 150, § 4º, do CTN só tem aplicabilidade quando presentes recolhimentos regulares. Em caso contrário, prevalece a norma geral do artigo 173, I, do Estatuto Tributário, verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

32. Cumpre destacar que tal posicionamento é consentâneo com decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em Recurso Repetitivo, prolatada no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), relatado pelo Ministro Luiz Fux, que tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetuou o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde,

iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

33. Em outras palavras, nos casos dos tributos cujos lançamentos aqui se apreciam, para que a decadência começasse a fluir ao se encerrar cada um dos respectivos períodos (fatos geradores) - trimestrais para o IRPJ e CSLL e mensais para o PIS e a COFINS -, haveria necessidade de a autuada ter apurado, declarado e recolhido os valores correspondentes devidos ou, em

última análise, parte deles.

34. Pois bem, pesquisas nos sistemas internos da Receita Federal apontam a inexistência de quaisquer recolhimentos, de quaisquer tributos, nos períodos objeto dos lançamentos aqui combatidos, fato consignado pelo autor do feito em seu Termo de Verificação Fiscal - IRPJ - item 9 (fls. 25, dos autos) e sobre o qual a defesa manteve-se silente, não ofertando qualquer prova que pudesse elidir o trabalho fiscal.
35. A propósito, cite-se, após a edição da Súmula Vinculante n.º 8, da Corte Suprema, as contribuições, como o PIS, a COFINS e a CSLL, têm sua decadência submissa aos princípios insculpidos no CTN, ou seja, dentro da regra geral do artigo 173, I, ou da especial do artigo 150, § 4º, sendo que, como no caso apreciado, não presentes recolhimentos regulares, ainda que insuficientes ou a menor, a decadência opera-se na forma preconizada no referido artigo 173, I, já transcrito.
36. Nesta linha perfila a jurisprudência administrativa:

*Nº Recurso 176966 Número do Processo 10380.018369/2008-61 Órgão
Julgador Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento*

Data da Sessão 24/02/2011

Relator(a) MOISES GLACOMELLI NUNES DA SILVA

Nº Acórdão 1402-000.442

37. *Ementa*

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 Ementa: DECADÊNCIA. Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, sem a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Nas hipóteses em que não há pagamento, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do CTN, situação em que o primeiro dia do exercício seguinte, na esteira do entendimento do STJ, em recurso repetitivo, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponible. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2003, o prazo decadencial iniciou em 01 de janeiro de 2004. Assim, quando do lançamento realizado em 07/11/2008, não havia créditos extintos pela decadência.

- 38.
39. Não foge desta trilha a manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, expressa no Parecer PGFN/CAT n.º 1.617, de 2008 que sufraga: "para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

40. Concretamente, no caso do IRPJ e CSLL, para os fatos geradores relativos aos 2º trimestre de 2003 (encerrado em 30/06/2003), o "1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" é o dia 1º de janeiro de 2004, iniciando-se, a partir daí, a contagem temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública constituísse eventuais créditos tributários, prazo esse que se findou em 31/12/2008. Cientificada a autuada dos lançamentos em 19/12/2008, **OBVIAMENTE NÃO HÁ QUE SE FALAR EM QUALQUER DECADÊNCIA.**
41. Já no que tange ao PIS e COFINS, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial tem outra visão legal.
42. Embora o PIS e a COFINS sujeitem-se às mesmas regras atrás expostas para aplicação do instituto decadencial (artigo 150, § 4º, ou artigo 173, inciso I, do CTN), de forma diversa ao IRPJ e CSLL - que têm fatos geradores que ocorrem trimestralmente ou anualmente -, mencionadas contribuições subsomem-se a regras de apuração mensal, por expressa determinação de suas legislações de regência.
43. Conseqüentemente, ao final de cada período mensal, vale dizer, no último dia de cada mês, surge o fato gerador das contribuições, fluindo, a partir daí, o intervalo temporal de cinco anos para operar-se a decadência, **DESDE QUE**, neste mesmo espaço de tempo, o sujeito passivo tenha efetuado, regularmente, recolhimentos dos valores apurados e declarados à Receita Federal, ainda que em montantes menores que os devidos.
44. Inexistindo declaração ou recolhimentos, a regra aplicável é a geral, ou seja, a do artigo 173, I, do CTN, impondo concluir-se que os lançamentos de PIS e COFINS dos fatos geradores do período fiscalizado (abril/2003, maio/2003 e junho/2003) têm como ponto inicial para contagem do quinquênio decadencial, o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 01/01/2004, findando-se em 31/12/2008, pelo que, cientificada a autuada em julho de 19/12/2008, não houve a decadência intentada pela defesa.
45. Descabe, pois, razão à impugnante em relação à decadência suscitada, mantido, neste aspecto, em sua integralidade, o trabalho fiscal.

DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DO DECRETO 70.235/72 - DA AUSÊNCIA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE COMPETENTE NO MPF-F

46. Argui a defesa que o MPF não teria sido assinado pela autoridade competente para sua emissão (no caso, o Delegado da DRF/Campinas) e que a assinatura eletrônica que nele se insere não poderia ser aceita por não constar tal previsão no PAF.

47. A propósito do tema, está pacificado o entendimento na jurisprudência administrativa de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), seja ele de Fiscalização, de Diligência ou Especial, presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal, embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, quais são os tributos envolvidos, período, etc.
48. Ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, SEM, JAMAIS, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

49. Nesse contexto, cabe ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram a ação fiscal, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, bem como o procedimento de requerer, internamente, a conversão de um MPF de Diligência em MPF de Fiscalização, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.
50. Todavia, como dito, estas ocorrências em nada alteram a competência do servidor, fixada por lei, assim como em nada modifica a presteza e qualidade das informações que devem ser disponibilizadas pelos contribuintes sob procedimento fiscal (de diligência ou de fiscalização), máxime porque a obrigatoriedade de prestar referidas informações e exibir livros e documentos não advém de simples Portaria (e nem do MPF), mas de norma legal plenamente vigente (RIR/1999, com os fundamentos legais discriminados ao final de cada artigo):

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei n.º 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 197).

51. Bem a propósito, jurisprudência do CARF a respeito:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2004
Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto n.º 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão n.º 201-80670 - Relator Maurício Taveira e Silva)

52. Repise-se, não se deve olvidar, não é o MPF que dá início ao procedimento fiscal, MAS, SIM, o "Termo de Início de Fiscalização", como nos autos presentes (fls. 28 -ciência em 11/12/2008), na forma do que dispõe o Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

53. No mesmo ritmo, o Estatuto Tributário (Lei n.º 5.172/1966 - CTN):

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

54. E, para que não parem dúvidas sobre a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal para diligenciar e fiscalizar os contribuintes, observem-se os seguintes artigos do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1.999):

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei n.º 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º).

55. Em suma, o MPF não é o meio hábil para se considerar iniciada, continuada ou finalizada uma fiscalização, mas instrumento de controle da RFB e que, disponibilizado ao contribuinte, permite-lhe conhecer detalhes do procedimento que será levado a efeito em seu estabelecimento. Só isso.

56. É remansosa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em todas as suas Câmaras, a respeito de nulidades suscitadas em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, todas improvidas:

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF -PRORROGAÇÃO - VALIDADE - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de n.ºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez -Acórdão n.º 101-96351).

Do mesmo modo:

Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão n.º 106-15259

Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula

MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou

inexistência de tais documentos. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

(MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Constituinte-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.

57. Igualmente, os Acórdãos n.ºs 108-09653, Relator Cândido Rodrigues Neuber; 102-48948, Relator José Raimundo Tosta Santos; 104-22515, Relator Antonio Lopo Martinez.

58. Dito isto, resulta claro que, sendo mero instrumento de controle, NADA TEM A VER, inversamente ao pensar da defesa, com os termos lavrados e emitidos sob a égide do PAF (Decreto n.º 70.235, de 1972), posto que tal norma reguladora (com status de lei), "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", conforme consta de seu preâmbulo, enquanto que o MPF, sob a égide da Portaria RFB n.º 11.371, de 12/12/2007, vigente à oportunidade dos lançamentos aqui tratados, literalmente "Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil".

59. Pela pertinência com o caso apreciado, veja-se a seguinte decisão do CARF (à época, Conselho de Contribuintes):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. A

Portaria SRF n.º 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei

pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto n.º 70.235/72, que tem status de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei n.º 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo (Processo n.º 16327.002075/2002-52 - 3ª Câmara - 1.º Conselho de Contribuintes - Sessão em 28/02/2007 - Relator Flávio Franco Corrêa - Acórdão 10322886).

60. Em outro dizer, não há vinculação do MPF com o PAF, sendo incabível a tentativa de sujeitar tal instrumento (de controle meramente gerencial) às normas emanadas pelo Decreto n.º 70.235/1972 (que cuida do processo administrativo fiscal), de modo que nada impede que a administração tributária, responsável pela emissão do MPF, na corrente da racionalização e modernização dos serviços públicos, emita e autoriza que o mesmo seja assinado eletronicamente, obedecidas, como é óbvio, as regras de segurança de que se revestem tais atos.
61. Mais a mais, como já dito antes, não é o MPF que dá início à ação fiscal, mas, sabidamente, "o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto" (PAF, artigo 7.º, inciso I).
62. Por fim, ainda sobre possíveis nulidades reclamadas pela defesa e que estariam presentes no procedimento aqui analisado, cumpre notar que não se verificam nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, verbis:
- "Art. 59. São nulos;
- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."
63. Comprovadamente, o Auditor que presidiu o procedimento é servidor de carreira, integrante dos quadros da Receita Federal e competente, no exercício de suas atribuições, para lavrar todos os termos necessários para o correto desempenho de suas funções.
64. Ora, sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, mediante abertura do prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.
65. Portanto, nenhuma irregularidade ou ilegalidade existiu que pudesse levar à nulidade requerida pela defesa, pelo que não se acolhe a preliminar suscitada.

DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 844 DO DECRETO Nº 3.000/99

66. Em outra preliminar, reclama a defesa de que o prazo que lhe teria sido concedido pelo Fisco para apresentação dos documentos requisitados (cinco dias) foi exíguo, configurando-se em transgressão aos Princípios da Reserva Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa.
67. De fato, não há como negar, visto o fato sob um primeiro momento, que cinco dias de prazo para fornecimento de documentos e informações por parte da contribuinte soa bastante escasso.
68. Todavia, uma mais acurada análise revela que a fiscalizada teve um procedimento fiscal contra si finalizado há pouco mais de três meses do que aqui se cuida e do qual este é consequência direta, ação que se desenvolveu pelo período de quase um ano e na qual, basicamente, foram exigidos os mesmos documentos e informes requisitados pelo Fisco quando da nova fiscalização.
69. Além disso, não se olvide, os documentos exigidos eram de obrigatória guarda e exibição pela contribuinte, motivo pelo qual deveria tê-los à mão, para entrega à Autoridade Fiscal quando solicitado.
70. Mais ainda, se à época da intimação lavrada (11/12/2008), o prazo era insuficiente para a entrega dos documentos e prestação das informações requeridas pela Autoridade Fiscal, a contribuinte teve mais trinta dias após a ciência dos autos de infração (portanto, até 19/01/2009) para juntá-los em sua defesa, de forma a infirmar o trabalho fiscal e, mais que tudo, dispôs de um prazo adicional de mais quase QUATRO ANOS (até a data do presente julgamento), para juntar mencionados papéis e declinar os informes pertinentes.
71. Não o fez, motivo pelo qual, improcedente seu reclamo.

DA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E DECRETO 3.724/2001, DA AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

72. Em nova preliminar, reafirma a defesa sua irresignação contra o que chama de "violação à Lei Complementar n.º 105/2001 e ao Decreto n.º 3.724/2001", em face de, segundo suas palavras, o § 4º, do referido artigo 3º, do Decreto n.º 3.724/2001, exigir "a intimação prévia do contribuinte para apresentação dos extratos bancários antes de utilização do RMF, o que no presente processo 10830.0012884/2008-91 não ocorreu", enquanto os §§ 5º e 6º exigem seja lavrado "RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO no qual deve constar a motivação da proposta de expedição da RMF que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade"" (destaques no original).
73. Afirma que tal procedimento não foi cumprido e que, no caso presente,

"sequer foram expedidas RMF" e que estas "foram expedidas nos Autos do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61", cujos documentos, no dizer da defesa, foram "emprestados a estes autos", sem terem sido precedidos do necessário "relatório circunstanciado" que demonstrasse a "motivação precisa e clara que comprovasse tratar-se de hipótese indispensável à solicitação de informações sigilosas às instituições financeiras", pelo que, ainda segundo a impugnante, estar-se-ia diante de "PROVAS ILÍCITAS, razão pela qual requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração e o conseqüente cancelamento dos respectivos débitos" (destaques no original).

74. Engana-se a defesa.
75. O relatório de que trata o Decreto n.º 3.724, de 2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira e não é a sua ausência NOS AUTOS, que determina a ilegalidade da prova. As informações requeridas nas RMF (ou seja, os extratos bancários, cartões de assinaturas do correntista junto à instituição financeira, cópias de contratos firmados, operações de empréstimo, etc) é que devem integrar o processo administrativo fiscal instaurado, se for útil à prova do lançamento de ofício (como ocorrido no caso presente), podendo ser dispensada (sua juntada) caso não necessária.
76. Veja-se que não se trata de inexistir o relatório (que, por expressa determinação legal e vinculação do servidor público à lei, sob pena de responsabilidade funcional) certamente foi elaborado pelo condutor do feito e encaminhado ao Titular da Unidade jurisdicionante da contribuinte (o Delegado da DRF/Campinas), que, à sua vista, emitiu as RMF indispensáveis ao prosseguimento da ação fiscal, JUSTAMENTE PELO FATO DA AUTUADA, a quem competia fornecer os extratos bancários, não só não tê-lo feito como, literalmente haver declarado (cf. fls. 98):

1 - EXTRATOS DE CONTAS BANCÁRIAS: Não conseguimos localizar na documentação contábil da empresa os extratos bancários, que por ventura fariam comprovação das movimentações bancárias e comerciais. Estamos também com dificuldades da solicitação das 2ªs. vias dos mesmos junto a instituições financeiras, em virtude do alto custo pelos mesmos requeridos.

Posteriormente, em outra petição (fls. 106), afirmou, laconicamente:

1 – Esclarecemos que os depósitos e outros créditos bancários, têm origem na movimentação da empresa e serão comprovados na forma de direito em seu devido tempo.

E complementou, em 26/05/2008 (fls. 107):

1 – Esclarecemos que os depósitos e outros créditos bancários, têm origem na movimentação da empresa, e serão comprovados na forma de direito em seu devido tempo.

2 – Gostaríamos também de acrescentar que depósito bancário não caracteriza somente receita, podendo ser transferências, contratos de mútuos e outras movimentações não caracterizadas como receitas de vendas.

77. Exprima-se, inexistente determinação legal circunstanciada a que se refere a defesa seja juntado aos autos.
78. EXISTE, SIM, obrigatoriedade de que ele seja elaborado e encaminhado ao Titular da Unidade para lastrear a emissão das RMF, de modo que, se estas (RMF) foram emitidas pelo Delegado da DRF/Campinas, a conclusão lógica a que se chega, pela própria submissão à lei à qual se obriga o servidor público, é que tal "relatório circunstanciado" foi providenciado, caso contrário não haveria a expedição das RMF. É princípio de lógica e que não pode ser ignorado pelo julgador.
79. Em suma, acerca do relatório circunstanciado pelo qual clama a defesa, nenhuma irregularidade existiu que pudesse macular a ação fiscal, tendo em conta que os procedimentos foram executados pela Delegada da Receita Federal de Campinas nos precisos termos dos artigos 4º e 2º, § 5º, do Decreto nº 3.724, de 2001, com a redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007. Portanto, a ausência, nos autos, do relatório circunstanciado não compromete a validade da prova obtida.

DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DA LEI Nº 0,430/96. DA AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

80. Em sua última preliminar, a impugnante diz ter havido outra violação ao Princípio da Reserva Legal e do Contraditório e Ampla Defesa, essa em face de o Fisco não ter obedecido às regras do artigo 42, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que determina a individualização dos créditos.
81. Quanto à violação ao disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em relação à ausência da individualização dos créditos, aflora nos autos que, junto à

intimação para solicitar a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, dos extratos bancários, a autoridade fiscal encaminhou à interessada as referidas planilhas e CÓPIA DOS EXTRATOS FORNECIDOS PELOS BANCOS.

82. Tal comprovação é feita pela própria impugnante quando assevera em sua peça de defesa que na "planilha de fls. 118 que acompanhou os depósitos e outros créditos, constantes dos referidos extratos, foram transcritos e consolidados, mês a mês na referida planilha".
83. Vale exprimir, a planilha com o resumo elaborado pelo Fisco visou apenas facilitar o trabalho da contribuinte, consolidando os dados e retratando, de forma mensal, os lançamentos individualizados e diários que constavam dos extratos a ela encaminhados juntamente com mencionadas planilhas.
84. De outro lado, a interessada, devidamente intimada, ainda no curso da primeira ação fiscal, da qual esta é complementar, respondeu, por três vezes (11/01/2008, 14/05/2008 e 26/05/2008, fls 98, 106 e 107), que tinha dificuldades para obter os extratos, em face dos custos cobrados pelas instituições financeiras, que os depósitos e outros créditos bancários tiveram origem na movimentação da empresa e seriam comprovados no devido tempo e que (em uma clara antecipação de sua linha de defesa), "depósito bancário não caracteriza somente receita, podendo ser transferências, contratos de mútuos e outras movimentações não caracterizadas como receitas de vendas".
85. Veja-se que, em nenhum momento, a contribuinte levantou dúvidas sobre os valores ou mesmo sobre a falta de individualização e, também, sem entregar qualquer documentação, de tal modo que essa sua alegação não se coaduna com os fatos acima narrados.
86. Em suma, inexistiu a pretensa não individualização dos créditos. Ao contrário, não só o Fisco intimou a contribuinte a justificar a origem dos recursos que permitiram os créditos havidos, como elaborou planilha com o resumo dos valores e encaminhou à autuada TODOS OS EXTRATOS OBTIDOS ATRAVÉS DAS RMF, possibilitando à impugnante, à vista de seus próprios extratos detalhados, analisar e justificar cada um dos créditos.
87. Não o fez, nem à época da ação fiscal, nem na presente impugnação, nem ao longo dos quase quatro anos transcorridos desde data da apresentação da peça de defesa até a data deste julgamento, pelo que refuta-se também a preliminar aqui apreciada.

MÉRITO

DA APLICABILIDADE DA LEI nº 9.311/96

88. Como visto nos autos, os lançamentos de ofício ocorreram pela identificação de omissão de receitas oriunda do cotejamento das informações das movimentações financeiras e dos valores registrados nas Declarações

Simplificadas enviadas à Receita Federal.

89. À interessada foi solicitado, por diversas vezes, desde a primeira ação fiscal contra ela desenvolvida e da qual a presente é complementar, que fossem comprovados os valores identificados em sua movimentação financeira, o que não foi feito nem durante o processo de fiscalização nem por ocasião da impugnação apresenta e sequer até a data deste julgamento, passados quase quatro anos da ciência dos autos de infração.
90. Vale destacar, mais uma vez, que, quando da primeira solicitação de seus extratos bancários durante o processo de fiscalização, a interessada respondeu que não seria possível encontrá-los e a requisição de 2ª via junto às instituições financeiras tinha um custo muito alto. Por esse motivo, a fiscalização, para obter tais informações, valeu-se, justificadamente, da faculdade prevista no parágrafo 5º, artigo 2º, do Decreto 3724/2001, com nova redação introduzida pelo Decreto n.º 6104/2007, a saber:
- "§ 5o A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis"
91. Referido Decreto veio regulamentar a Lei n.º 9311/96 e alterações posteriores, dentre elas a prevista na Lei n.º 10.174/2001, cujo fundamento legal é a Lei Complementar n.º 105/2001, de modo que não houve violação aos ditames do referido Decreto ou Lei Complementar pelos normativos citados e retro transcritos.
92. A interessada também alegou a inaplicabilidade do artigo 11, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 9311/1996, o que também não confere. O §3º citado pela interessada foi feito em sua redação antiga, isto é, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 10.174/2001, o que fulmina os argumentos assentados sobre dispositivo modificado.
93. Para melhor visualização, transcrevem-se ambas as redações (a original, já alterada e citada pela defesa e a nova redação, vigente desde 2001):

a) redação original (alterada):

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

(...)

§3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

b) redação vigente a partir de 2001:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 3o A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei n.º 10.174, de 2001)

94. Como se pode verificar, não existe mais a vedação que existia, vedação essa que impedia a Secretaria da Receita Federal de utilizar os dados das Declarações de CPMF para a constituição dos créditos relativos a outras contribuições ou impostos que não a própria CPMF.
95. Ademais, o procedimento executado pela autoridade fiscal cumpriu os quesitos determinados pelo Decreto n.º 3724/2001, e alterações posteriores, pelo que se mostra irretocável.

DO SIGILO BANCÁRIO - UMA GARANTIA CONSTITUCIONAL

96. Como se sabe, o acesso, pelas autoridades administrativas, às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal:

"Art. 145

§ 1º. Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

97. E o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, assim já previa, in verbis:

"Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II- os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

(...)"

98. Posteriormente, a Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990, dispôs sobre o acesso às informações bancárias, condicionando a requisição ao início do procedimento fiscal e à regulamentação ministerial:

"Art. 8º. Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1.964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º."

99. Contudo, no presente contexto, já se tem a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:

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

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

[...].

§ 3o Não constitui violação do dever de sigilo: [...]

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

[...]

Art. 2o O dever de sigilo é extensivo ao Banco Central do Brasil, em relação às operações que realizar e às informações que obtiver no exercício de suas atribuições.

[...]

Art. 3o Serão prestadas pelo Banco Central do Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários e pelas instituições financeiras as informações ordenadas pelo Poder Judiciário, preservado o seu caráter sigiloso mediante acesso restrito às partes, que delas não poderão servir-se para fins estranhos à lide.

[...]

Art. 4o O Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, nas áreas de suas atribuições, e as instituições financeiras fornecerão ao Poder Legislativo Federal as informações e os documentos sigilosos que, fundamentadamente, se fizerem necessários ao exercício de suas respectivas competências constitucionais e legais.

[...]

Art. 5o O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

§ 2o As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

[...]

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

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

100. Seguindo-a, a Lei n.º 10.174, de 2001, e o Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, apenas regraram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.
101. Imprópria, assim, qualquer eventual tentativa de vincular esta atividade tão só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária à garantia do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.
102. Importa, também, acrescer que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria.
103. E, mesmo pressupondo tal garantia, cumpre observar que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 219.780-5, em 13/04/1999, o ministro Carlos Veloso assim se manifesta:

"[...]

A questão, portanto, de quebra do sigilo, resolve-se com observância de normas infraconstitucionais, com respeito ao princípio da razoabilidade e que estabeleceriam o procedimento ou o devido processo legal para a quebra do sigilo bancário.

A questão, portanto, não seria puramente condicional. A quebra do sigilo bancário faz-se com a observância, repito, de normas infraconstitucionais, que subordinam-se ao preceito constitucional. É de dizer, aquelas normas sujeitam-se ao controle de constitucionalidade, porque, em termos abstratos ou materiais, poderiam não estar conforme ao mandamento constitucional.

[...]"

104. Ainda neste voto, embora identificado o direito ao sigilo bancário como espécie de direito à privacidade, o Ministro reporta-se a julgado anterior no qual admite que ele ceda "na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei". E, embora cogite da impossibilidade deste procedimento ser veiculado por meio de leis ordinárias, dada a prerrogativa conferida ao Poder Judiciário pela Lei n.º 4.595, de 1.964, com status de lei complementar, é de se observar que à época daquele julgado ainda não havia sido editada a Lei Complementar n.º 105, de 2001.

105. Também o Superior Tribunal de Justiça, antes da edição da Lei Complementar n.º 105, de 2001, entendia possível o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário. Veja-se a seguinte ementa:

"É certo que a proteção ao sigilo bancário constitui espécie do direito à intimidade consagrado no art. 5º, X, da Constituição, direito esse que revela uma das garantias do indivíduo contra o arbítrio do Estado. Todavia, não consubstancia ele direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior. Sua relatividade, no entanto, deve guardar contornos na própria lei, sob pena de se abrir caminho para o descumprimento da garantia à intimidade constitucionalmente assegurada." [STJ - Corte Especial - AgReg do IP n.º 187/DF - Rel. Min. Sávio de Figueiredo Teixeira - Diário de Justiça, Seção I, 16/09/96]

106. Assente está, nos Tribunais Superiores, que o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder em face do interesse público relevante. E, na sistemática estruturada pela Lei Complementar n.º 105, Lei n.º 10.174 e Decreto n.º 3.724, todos de 2001, as circunstâncias em que presente esse interesse são especificadas, inexistindo discricionariedade. O ato administrativo é vinculado às determinações legais, e estas correspondem à concretização da vontade do legislador de, naquelas hipóteses específicas, submeter as informações bancárias ao crivo fiscal.

107. Assim, uma vez presente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, cumpre acatá-lo e utilizá-lo, até porque não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade de lei vigente, mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa.

108. A corroborar todo o exposto, reproduzem-se os fragmentos da decisão proferida no Agravo n.º 138263, pelo Relator, Juiz Federal convocado, Carlos Muta, no TRF da 3ª Região, 3ª Turma - Processo 2001.03.00.027704-8- DJU de 13.11.2001, p. 590, reproduzido pela Revista Dialética de Direito Tributário n.º 76, p. 216/219:

"[...]

Em coerência com a legislação complementar, a Lei 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no art. 11 da Lei 9.311/96, permitindo que a Secretaria da Receita Federal, na posse das informações a respeito da movimentação financeira de titulares de contas bancárias, utilize-os para verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o lançamento de crédito porventura existente, ...

Como se observa, (...), é possível reconhecer que a legislação foi minuciosa e criteriosa na identificação das situações sujeitas à quebra do sigilo bancário e dos procedimentos necessários a tanto, resguardando, por meio do sigilo fiscal, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, e reservando o seu uso a fins específicos, que não transcendem ao que necessário para o regular, justificado, proporcional e razoável exercício da competência constitucional e legal que possui o Estado-Administração de arrecadar os tributos e fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais.

Tampouco procede a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Com efeito, não existe direito adquirido à sonegação de informações ou de tributos ao Estado, mas apenas a possibilidade de invocação de decadência ou prescrição, (...). Por isso é que, prima facie, deve-se compreender que a criação de mecanismos de fiscalização e apuração de crédito tributário por lei nova não impede a sua aplicação mesmo no período anterior, desde que ainda possua o Fisco o poder de imposição, seja constituindo, seja revisando o lançamento efetuado pelo contribuinte. Em casos que tais, não se trata, por evidente, de criação ou majoração de tributo, com alteração da legislação vigente na data do fato gerador, mas apenas e tão-somente, da aferição da existência de tributo, devido conforme a lei da época, mas, eventualmente, não recolhido ou não declarado pelo contribuinte: em suma, a legislação impugnada não cria nem majora, em absoluto, qualquer tributo, mas apenas permite que o Fisco combata a sonegação fiscal, quando e se existente, o que é diferente."

109. E, por elucidativas, transcrevem-se as seguintes ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes:

"... - SIGILO BANCÁRIO - ... Não configura quebra de sigilo, o fornecimento ao Fisco, de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais

permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal. Inteligência dos artigos 197, inciso II, e 198, ambos do CTN. ..." [Ac. 1º CC 105-13223 - Sessão de 12/07/2000]

"...QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento." [Ac. 1º CC 104-17152 - Sessão de 17/08/1999]

"SIGILO BANCÁRIO ... - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário. " [Ac 1º CC 101-91.561 -DO 09/12/1997]

110. Ainda, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição, às autoridades administrativas, de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5º, § 5º e art. 6º, parágrafo único, ambos da Lei Complementar nº 105, de 2001.

111. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário, e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira, e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

112. Especificamente com referência à retroatividade da lei, reprise-se que ela

tão só estabelece meios de fiscalização, e não hipóteses tributárias, destinando-se a verificar a ocorrência de fato gerador de imposto, antes já previsto na legislação - art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Clara é a disposição do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 1966), no sentido de o lançamento submeter-se ao procedimento disposto na lei vigente à data de sua formalização:

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

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

113. As lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 506) deixam patente que as normas procedimentais, no âmbito tributário, têm aplicação imediata:

"No § 1º do art. 144, todavia, o CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador naturalmente a que está em vigor na data do lançamento - se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade, ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito fiscal, exceto, neste último caso, a atribuição da responsabilidade a terceiros.

Essa disposição não altera o caráter declaratório do lançamento, que continua a considerar o fato gerador na data de sua ocorrência, segundo a lei então vigente, quanto à definição deste fato, base de cálculo e alíquota. A disposição é puramente de Direito Processual Tributário. E as normas processuais têm eficácia imediata, aplicando-se logo aos casos pendentes."

114. No mesmo sentido são os ensinamentos de Misabel Abreu Machado Derzi, (Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 378), invocando a semelhança à processualística civil:

"Como dispõe o Código de Processo Civil, as normas processuais (ou procedimentais) têm imediata executoriedade e aplicação aos processos pendentes. Assim, o lançamento será regido pela legislação nova, posterior à data da ocorrência do fato jurídico que:

- a) instituir novos critérios de apuração ou de fiscalização;
- b) ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas;
- c) outorgar maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros ".

115. Oportuna também é a lição de José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, São Paulo: Malheiros, 1981, p. 233), por bem distinguir a concepção de lançamento, no § 1º do art. 144, como procedimento:

"Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação

que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, §1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento.

Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente a estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário."

116. Ademais, já existem acórdãos do Conselho de Contribuintes adotando esta mesma conclusão:

"LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO. Aplica-se ao lançamento a lei que amplia os meios de fiscalização, pois o princípio da irretroatividade atinge somente os aspectos materiais do lançamento." [Acórdão n.º 106-13188, Data da Sessão: 30/01/2003].

"LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento." [Acórdão n.º 106-13161, Data da Sessão: 29/01/2003].

117. Quanto à Súmula 182, do antigo Tribunal Federal de Recursos, trata-se de interpretação antiga, do já extinto tribunal, proferida antes da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, que enunciou em seu artigo 42 a presunção legal de omissão de receitas em face de depósitos e créditos bancários não comprovados.
118. No entanto, cabe destacar que mesmo para fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, há jurisprudência do STJ-Superior Tribunal de Justiça mantendo lançamento tributário com fundamento na omissão de receitas em face de depósitos bancários cuja origem não foi esclarecida ou comprovada.
119. Nesse sentido, cabe transcrever parcialmente o voto prolatado em 21 de fevereiro de 2002, pelo Ilustre Ministro José Delgado, no Recurso Especial n.º 379.081, interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal:

"EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA.

Acórdão recorrido que reconhece devido imposto de renda cujo valor foi fixado por arbitramento.

Contribuinte que, intimado a justificar depósitos bancários em sua conta-corrente, aduz que não o faz por não ter os documentos necessários.

Alega, em sede de recurso especial, de violação aos arts. 5º, X e XII, e 93, IX, da CF. Não conhecimento.

Acórdão que manteve o lançamento tributário, analisando o conjunto probatório, inclusive depósitos bancários de honorários advocatícios recebidos sem prova de pagamento de imposto de renda.

Não discussão, em segundo grau, sobre o art. 38, parágrafo 1º, da Lei n.º 4.595, de 1964. Ausência de prequestionamento.

Recurso especial não conhecido." (...)

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):

O acórdão recorrido está sustentado em voto do seguinte teor (fls. 417/419): (...)

Quanto à análise do mérito, em si, do lançamento tributário, com base em extratos bancários, a Sentença merece reparos.

Por certo que o fato gerador do imposto de renda, a teor do art. 43, caput, e incisos, do Código Tributário Nacional (CTN), corresponde à aquisição efetiva de disponibilidade econômica ou jurídica. E, claro, meros depósitos bancários não são, necessariamente, acréscimo patrimonial, auferido pelo contribuinte. Até porque não se pode presumir fato gerador, em matéria tributária.

Só que, se por um lado, o depósito em si não é fato gerador de obrigação tributária, por outro, ele indica a existência de rendimentos que, aliados a outros elementos de prova, confirmam a aquisição de renda, justificando a incidência tributária.

Exatamente por isso que o contribuinte é regularmente intimado, para demonstrar (e, em matéria tributária, o ônus probatório se inverte) que tais receitas (ou variações positivas na conta-corrente, ou aplicações) não são tributáveis (como os alegados, e não provados, recebimentos, pelos clientes, de valores indenizados).

O § 5º, do art. 6º, da Lei n.º 8.021/90 não afronta o art. 43, caput, e incisos do CTN (enquanto lei complementar), ao permitir o arbitramento, com base em depósitos bancários, ou aplicações, realizadas junto às instituições financeiras. Isto porque deixa aberta, ao contribuinte, a possibilidade de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Se o contribuinte não demonstra a origem dos depósitos, então não estamos mais diante de uma presunção, mas sim, diante de efetivo acréscimo patrimonial.

Como bem salientou a Ré, em seu apelo, "...se tais valores são movimentados à sua ordem, o pressuposto lógico é que pertencem ao contribuinte. E, se não foram declarados, são rendimentos omitidos, sujeitando o infrator ao lançamento de ofício. Portanto, não cabe ao fisco demonstrar o que já está demonstrado, ou seja, que tais depósitos são rendimentos do contribuinte e que o mesmo os omitiu à tributação. Se a situação do contribuinte fugir a tal regra de raciocínio lógico, caberia a ele e só a ele prová-la, demonstrando, por exemplo, que o dinheiro que transitou por suas contas bancárias, não lhe pertence ou que tem por hábito ficar fazendo sucessivos saques e depósitos com o mesmo dinheiro, etc..." (...) "... como ficou demonstrado, apesar da

ampla defesa proporcionada, o contribuinte/apelado não provou a origem dos depósitos bancários, flagrantemente superiores ao rendimento declarado...".

(...)

Por todas essas razões, entendo que a sentença merece reparos, devendo a presente ação anulatória de débito fiscal ser julgada totalmente improcedente, suportando, a parte autora, os ônus sucumbenciais integrais, sendo os honorários advocatícios fixados em 10% do valor da causa atualizado.

Ante o exposto, conheço da apelação do autor, negando provimento. Conheço da remessa oficial e da apelação da Ré, dando provimento, para o efeito de julgar improcedente a ação anulatória de débito fiscal. É o voto."

Do exposto, conclui-se que a Corte de segundo grau decidiu: (...)

c) embora o depósito bancário, em si, não seja fato gerador da obrigação tributária, não deixa, contudo, de indicar rendimentos que, aliados a outros elementos de prova, confirmam a aquisição de renda, justificando incidência tributária;

b) no caso em exame, o contribuinte, embora chamado para tanto, não provou a origem dos depósitos bancários, flagrantemente superiores ao rendimento declarado para fins de imposto de renda;

(...)

Não conheço, em consequência, do recurso especial quanto a essa alegação.

O acórdão aceitou o lançamento tributário com base na prova dos autos, não considerando, unicamente os extratos bancários. A sua fundamentação segue linha de entendimento de que o recorrente foi intimado a justificar os valores encontrados em sua conta bancária, sem que tenha conseguido fazê-lo, incluindo-se os valores que recebeu a título de honorários.

Há, portanto, posicionamento do acórdão vinculado a fatos que não se esgotam, unicamente, no exame dos extratos bancários. Ressalte-se que o acórdão entendeu ser válido e eficaz o lançamento tributário porque o recorrente não comprovou a origem dos seus depósitos bancários, considerando, ainda, a existência de valores recebidos a título de honorários, sem que o imposto de renda tenha sido recolhido.

Isto posto, não conheço do recurso especial." [grifou-se]

120. Diante de todo o exposto, por estar o acesso às informações bancárias regularmente autorizado nas leis mencionadas, bem como no Decreto n.º 3.724, de 2001, válidos são os procedimentos aqui adotados e as provas assim obtidas, inexistindo qualquer prejuízo à exigência fiscal.
121. Infere-se, pois, carecer sustentação à irresignação da autuada, pelo que é indeferida.
122. Destaque-se, por fim, que as decisões trazidas pela defesa em relação ao tema tratado aproveitam apenas as partes envolvidas nas respectivas lides, não tendo o efeito erga omnes necessário a vincular os julgadores administrativos.
123. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua

constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, mesmo que possam existir julgamentos esporádicos (como os referidos pela defesa) com entendimentos divergentes ao esposado neste voto.

124. Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dele fez constar o art. 62, o qual assim dispõe: "Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade".

125. A esse respeito, também já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

126. Em suma, carece competência a este órgão julgador de 1ª Instância para reconhecer, em sede administrativa, alegações sobre ilegalidades ou inconstitucionalidades arguidas pelos sujeitos passivos.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO DEPÓSITO BANCÁRIO COMO FATO GERADOR NO IMPOSTO DE RENDA.

127. Finalmente, acerca dos lançamentos aqui trados, que tiveram fulcro no artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, impende observar o que se segue.

128. Tais lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, tiveram sustentáculo na movimentação bancária da autuada, que viu carreada a crédito de suas contas correntes mantidas em diversas instituições financeiras, substanciais valores para os quais, devidamente intimada a comprovar suas origens, na forma prevista na legislação vigente (artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996), não logrou êxito.

129. De fato, de posse dos extratos bancários enviados pelas instituições financeiras em atendimento às RMF emitidas pela Autoridade Fiscal (docs. nos autos), a Fiscalização elaborou demonstrativos e os enviou, JUNTAMENTE COM OS REFERIDOS EXTRATOS, à contribuinte, para que esta, na forma do disposto no artigo 42, da Lei n.º 9.430/1996, pudesse justificar as origens dos depósitos e créditos constantes de suas contas mantidas nas respectivas instituições financeiras, sem obter QUALQUER resposta ou esclarecimento.

130. Impõe-se, neste ato, analisar a figura da presunção legal trazida pelo artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que permitiu ao Fisco caracterizar como omissão de receitas os valores creditados em contas de depósitos ou de investimentos mantidas pela pessoa jurídica junto a instituições financeiras e em relação às quais, regulamente intimada, não conseguiu comprovar, por documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que permitiram tal movimentação.

131. Neste contexto, certamente, é pacífico dizer - como apregoa a defendente - que somente o depósito bancário em si não é, realmente, sinônimo de receita, podendo se constituir em "marco inicial de uma investigação".
132. Assim, seria extremamente cômodo - mas, incorreto - que a fiscalização tomasse os extratos bancários e, a seu bel entendimento e sem qualquer aprofundamento, concluísse as operações ali retratadas e lavrasse os autos de infração que entendesse cabíveis, sem a oitiva da parte contrária.
133. Entretanto, não foi esse o procedimento adotado pela fiscalização (nesse e em tantos outros casos), permitindo à autuada apresentar as justificativas necessárias.
134. De fato, com o surgimento no mundo jurídico do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, abriu-se ao Fisco a possibilidade de se presumir a existência de omissão de receita ou rendimento quando o contribuinte, devidamente intimado, não conseguir justificar a origem dos valores lançados a crédito de suas contas em instituições financeiras.
135. Trata-se, pois, de uma presunção legal que só se valida com a rigorosa oferta ao fiscalizado da possibilidade de comprovar a origem dos recursos.
136. Exatamente como ocorreu no caso presente.
137. Vale exprimir, não é o depósito bancário em si que se converte em omissão de renda ou receita e se transforma em fato gerador de tributos, mas os recursos que deram origem a tal depósito e que não foram comprovados pelo fiscalizado, mesmo que devidamente intimado a demonstrar tais origens.
138. De outra parte, prestigie-se o trabalho fiscal que, em momento algum, resvalou por caminhos ilegais ou exorbitou de suas funções. Ao revés, sempre permitiu a manifestação da autuada de forma a encontrar a verdade dos fatos.
139. Neste campo, ao receber as informações das instituições financeiras, cruzá-las com as da própria fiscalizada e com o banco de dados da Receita Federal e intimar a contribuinte a justificar as divergências, sem que tenha recebido qualquer resposta sustentável, só lhe restava lançar mão da presunção legal de definir como omissão de receitas, valores que ingressaram nas contas bancárias do sujeito passivo e não foram devidamente justificados.
140. É o dizer da Lei 9.430/96:

Depósitos Bancários

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

(...)

141. Mencionado dispositivo, ao alçar os depósitos bancários de origem não comprovada à categoria de presunção legal de omissão de receitas, aperfeiçoou a legislação existente que já admitia o lançamento com base em depósitos bancários, mediante presunção simples, desde que outros elementos consolidassem os indícios apurados. Veja-se, a respeito, o entendimento já pacificado da jurisprudência administrativa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal.(Acórdão CC n.º 103-23.543 - Sessão de 14/08/2008)

142. Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut (in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001), uma prova indireta condutora da mesma 'probabilidade fática' da prova direta, in verbis:

"Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível."

143. Em seu trabalho 'Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação' (in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

"As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa."

144. Sabe-se que em relação às presunções de omissão de receita, essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) e relativas (jures tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

145. As presunções legais relativas provocam, como dito, a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, II.
146. No presente caso, a fiscalização promoveu - correta e obedientemente à legislação - a Intimação e a Reintimação da fiscalizada, tomando o cuidado de individualizar as operações questionadas, com a entrega dos PRÓPRIOS EXTRATOS DAS CONTAS MANTIDAS PELA AUTUADA JUNTO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS (documentos, aliás, que ela mesma deveria ter em mãos e ter apresentado ao Fisco), de modo que, permanecendo indemonstrada a origem dos recursos discriminados, a hipótese subsume-se perfeitamente ao fato jurídico tributário descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária.
147. Por não ser admissível prejuízo à incidência tributária pela impossibilidade de se produzir a prova direta da infração, a presunção de omissão de receita construída a partir de tal indício é suficiente para a exigência, até porque admitida legalmente.
148. Ademais, não se perca que a chamada prova indiciária é pacificamente admitida em nosso direito, como ferramenta necessária para apurar eventos que não se mostram explícitos, como já decidido pelo CARF:

NºRecurso 167753 Número do Processo 15586.000098/2007-13 Órgão Julgador
Primeira Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento

Data da Sessão 25/01/2011

Relator(a) ANTONIO BEZERRA NETO

Nº Acórdão 1401-000.405

ASSUNTO: PROVA INDICIÁRIA A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, "econômicos" e convergentes.

149. Cumpre ao Fisco, em tais circunstâncias, tão só provar o indício, como, de fato, foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a consequente exigência atribuída ao contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas, mantidas à margem da escrituração regular ou em poder dos sócios.
150. A prova contrária à presunção legal, como dito, não foi fornecida pela autuada, nem durante os procedimentos fiscais nem na presente impugnação apreciada, remanescendo sem comprovação a totalidade dos depósitos questionados, como já enfatizado anteriormente.
151. Assim, concretizada a hipótese abstrata prevista na lei, o Fisco pode lançar mão da figura da presunção legal, como no caso em análise, quando se

presume a ocorrência de omissão de receitas se o fiscalizado, devidamente intimado, não consegue comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

152. É indiscutível que, por se tratar de caso de presunção, não tem caráter absoluto, visto que pode ser afastada por prova em contrário, a ser produzida pela parte desfavorecida.
153. Entretanto, no caso em questão, mesmo depois de terem sido concedidas sucessivas oportunidades para a empresa esclarecer e comprovar adequadamente os recursos que permitiram sua vultosa movimentação bancária, ainda assim não vieram aos autos quaisquer comprovações.
154. Portanto, a materialidade do fato gerador restou comprovada, de modo que fica mantido o lançamento neste aspecto, por sua absoluta correção.
155. Na esteira desta posição, apreciam-se pleitos da impugnante de que o Fisco teria "invertido o ônus da prova" e lhe "cerceado o direito à defesa".
156. Ora, não foi o Fisco que impôs à autuada o *munus* de provar a correção de seu proceder, antes, foi a própria LEI que lhe impingiu tal dever, sob pena de, não o cumprindo - como não cumpriu no caso vertente - ver ratificada a posição da Autoridade Fiscal.
157. Já sobre um suposto "cerceamento de defesa", as sucessivas intimações e reintimações do Fisco, quando do primeiro procedimento e do qual este é complementar, a abertura de prazo para oferecer os esclarecimentos necessários, prazos totalmente ignorados pela contribuinte, mostra exatamente o oposto, ou seja, a atitude correta e calcada na lei por parte da Autoridade Tributária e a contumaz tentativa da autuada em omitir as informações e documentos de que deveria dispor e disponibilizar à Fiscalização, provavelmente como forma de se utilizar deste expediente em sua linha de defesa, como efetivamente aconteceu.
158. Em síntese final, inexistente ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação, como ocorreu.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

159. Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

160. Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante - artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN - e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.
161. Vale exprimir, a decisão a ser dada nos presentes autos em relação ao IRPJ constituirá matéria julgada para as demais exações lançadas e seguirá a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.
162. Sendo, pois, os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido este julgado procedente, igual sorte devem colher as exigências referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL.

De tal forma que, estando absolutamente consentâneo o procedimento fiscal com os fatos relatados e documentos comprobatórios dos autos, os lançamentos merecem ser mantidos, por seus próprios e escorreitos fundamentos.

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, no qual repisa as razões trazidas em sua Impugnação:

1. DOS FATOS

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Trata-se de processo referente à reabertura de fiscalização que se deu através da entrega do MPF n.º 0810400 2008 01351 0, no qual a autoridade fiscal se baseou para lavratura do Termo de Início de Fiscalização, recepcionado em 11.12.2008.

Esta primeira fiscalização teve início na data de 13 de dezembro de 2007, através do "Termo de Início de Fiscalização" e da apresentação do "Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º 0810400 2007 00646 3", com a solicitação pelo Sr. Auditor dos livros fiscais e contábeis correspondentes ao período de 2003 a 2005, bem como, dos extratos bancários do mesmo período, cópia do Contrato Social e alterações, no prazo de 20 dias.

Tendo em vista a impossibilidade de disponibilização de tais documentos pela Recorrente no referido prazo, e, após uma re-intimação, esta justificou a dificuldade na obtenção de tais documentos em razão dos altos custos cobrados pelas Instituições Financeiras.

A autoridade fiscal acabou por solicitar tais extratos diretamente aos Bancos através de RMF - fls. 107, 108 e 109 do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61.

Em continuidade à fiscalização, o Auditor compareceu à sede da Recorrente e analisou seus livros-caixa, já que a Empresa, enquanto optante do Simples, não possuía outros livros escriturados.

De posse dos extratos enviados pelos Bancos o Fiscal elaborou planilhas anuais com a indicação de um resumo mensal dos depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias da Recorrente.

Ato contínuo intimou a Recorrente a comprovar a origem de tais créditos, esclarecendo que nas planilhas elaboradas já teriam sido excluídos os valores que puderam ser identificados como decorrentes de resgates de aplicações financeiras, cheques depositados e devolvidos, transferências de mesma titularidade, etc.

Em outras duas intimações, a Autoridade Fiscal reiterou a solicitação de comprovação da origem dos créditos, bem como, de apresentação de escrituração completa, sob pena de arbitramento do lucro, hipótese em que os depósitos bancários cuja origem não teria sido comprovada seriam considerados como receita omitida.

*Não obstante as diversas intimações ao contribuinte e, aproximadamente 09 (nove) meses de fiscalização, **em nenhum momento o Sr. Auditor apresentou individualizadamente os depósitos bancários que pretendia ver justificados pelo contribuinte, bem como aqueles créditos que havia dito terem sido excluídos.***

*E, somente através de **quadros sintéticos** elaborados pelo Auditor Fiscal, a Recorrente não foi capaz de esclarecer a origem depósitos e créditos nele indicados.*

Em 12.08.2008, a Recorrente foi surpreendido com a sua exclusão do Simples e com um "Auto de Infração" no qual a exigência fiscal a título de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, juros de mora e multa, atingiu a gigantesca soma de R\$ 9.856.527,39 (nove milhões, oitocentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e vinte e sete reais e trinta e nove centavos), Processo n.º 10830.007893/2008-61, o qual foi objeto de Impugnação e, após, Recurso Voluntário ao CARF, onde se encontra pendente de julgamento.

*Estranhamente, em 11/12/2008, a Recorrente foi surpreendida com nova visita do Auditor Fiscal que a intimou através de um Termo de início de Fiscalização embasado no MPF 0810400 2008 01351-0, no exíguo prazo de 05 dias, a comprovar a origem dos recursos que propiciaram a realização de depósitos bancários **nos meses de 04, 05 e 06 de 2003**, os quais já haviam sido examinados na fiscalização anterior.*

A fim de fundamentar a reabertura da fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Auditor aduziu que, de acordo com o entendimento do órgão julgador, como não houve pagamento a ser homologado no período, à situação em tela deveria ser aplicado o artigo 173, inciso I do CTN, justificando ainda que o seu novo procedimento fiscal tem fundamento no art. 18 § 3o, do Decreto 70.235/72.

Assim, sem tempo hábil e sem informações suficientes para a comprovação solicitada, a ora Recorrente recebeu, perplexa, em 19/12/2008 novo "Auto de Infração" que considerou os valores indicados em referido quadro como receita omitida e os tribudou pelo IRPJ e reflexos na forma presuntiva prevista no art. 42 da Lei 9.430/96.

Além disso, quanto ao 4o trimestre de 2004 foi lançado o adicional de 10% do IRPJ sobre o limite de R\$ 60.000,00 que, segundo a autoridade fiscal, havia sido duplicado no Auto de Infração originário, fato este levantado também pelo Órgão Julgador de Primeira Instância (DRJ).

Tal lançamento complementar merece ser cancelado e, por tal razão, foi objeto de Impugnação e remetido à DRJ para julgamento. Referida Delegacia julgou improcedente a Impugnação, consoante ementa abaixo transcrita:

[...]

Em que pese o entendimento dos Ilustres Julgadores, o Acórdão merece ser reformado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF pelas seguintes razões:

2. DO DIREITO

2.1. PRELIMINARES

2.1.1 DA INCOMPETÊNCIA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO PARA SUGESTÃO DE NOVO LANÇAMENTO.

A competência da Delegacia Receita Federal do Brasil de Julgamento encontra-se prevista no Decreto n.º 70.235/72 que disciplinava o Procedimento Administrativo Fiscal à época da lavratura do Auto de Infração, a saber:

SEÇÃO V Da Competência

Art. 25. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido. (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)

Para realização de tal julgamento e formação de sua convicção o Decreto permite, em seu art. 29, a determinação de diligências por parte da autoridade julgadora, in verbis:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Vale destacar, outrossim, os termos do art. 18 do mesmo Decreto:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) § 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, ajuízo da autoridade. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções,

omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

No mesmo sentido, o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil assim dispõe:

REGIMENTO INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Art. 174. As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, órgãos com jurisdição nacional, compete, especificamente, julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

III - de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos à restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e à redução de tributos e contribuições.

§1º O julgamento de impugnação de penalidade aplicada isoladamente em razão de descumprimento de obrigação principal ou acessória será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o correspondente tributo ou contribuição.

§2º O julgamento de manifestação de inconformidade contra o indeferimento de pedido de restituição ou ressarcimento ou a não-homologação de compensação será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o tributo ou contribuição ao qual o crédito se refere.

Art. 175. As turmas das DRJ são inerentes as competências descritas nos incisos I a III do artigo anterior.

Da leitura dos textos acima transcritos, tanto do Processo Administrativo Fiscal (PAF), quanto do Regimento Interno, conclui-se que tais

normas prevêm especificamente como competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o julgamento, em primeira instância, de impugnações ou manifestações de inconformidade referentes a processos administrativos fiscais.

Não existe, portanto, nenhuma norma no ordenamento jurídico pátrio que permita à DRJ tomar qualquer outra medida, salvo aquelas relacionadas especificamente ao julgamento.

Note-se que diante de requerimento da Recorrente ou mesmo de ofício, a autoridade julgadora poderia determinar a realização de diligências, a partir das quais, verificadas incorreções, poderiam resultar o agravamento da exigência inicial.

O artigo 18 do Decreto 70.235/72 mencionado pelo próprio Auditor em seu Termo de Verificação Fiscal, autoriza a realização de tais diligências ou perícias entendidas necessárias para apuração da matéria sob julgamento, a fim de aclarar incorreções, omissões ou inexatidões atreladas à exigência inicial.

Das diligências realizadas pode resultar agravamento da exigência, o que ensejaria reabertura de prazo para nova impugnação do sujeito passivo concernente à matéria modificada.

No entanto, tal dispositivo não autoriza a DRJ, em absoluto, a propor a extensão de período, apurar novos fatos imponíveis, nova matéria tributável, tampouco sugerir à DRF a tomada de providências para fins de lançamento complementar tal como ocorreu no caso em tela.

Não estaria a DRJ fazendo as vezes de julgador e de fiscalizador ao mesmo tempo? A resposta nos parece ÓBVIA!

A DRJ direcionou uma fiscalização complementar que deu origem a um lançamento que acabou voltando a ser julgado por ela mesma. Como isso é possível?

No Acórdão ora recorrido o ilustre julgador justificou que a seleção e fiscalização de um determinado contribuinte é uma das atribuições da RFB e sua implementação pode exigir um longo processo de análise, apuração e investigação, pesquisa, cruzamento de dados internos e externos, sempre obediente aos critérios e diretrizes traçados pelo órgão, levando-se em conta, dentre outros aspectos, os setores de atividades, dimensões e porte dos contribuintes, períodos e tributos a serem fiscalizados, amplitude e profundidade das ações, etc, observando-se, ainda, conforme o caso, as características específicas das respectivas Regiões Fiscais.

*Trata-se de uma justificativa geral para os poderes de fiscalização da RFB, no entanto, **em momento algum o Acórdão conseguiu fundamentar a ação específica da DRJ.***

Se, conforme Regimento Interno, no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil há uma hierarquia de competências para se dar início a uma Fiscalização, em atendimento ao Princípio da Impessoalidade, de tal sorte que o Mandado de Procedimento Fiscal é expedido pelo Delegado, selecionado e programado pela Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (SAPAC) e só então executado pelo Serviço de Fiscalização (SEFIS), quanto mais em se tratando de um Órgão Colegiado de Julgamento.

Ao assim proceder a DRJ extrapolou aos limites de sua competência viciando o novo lançamento desde sua origem, já que foi tão somente em razão de seus atos que novo procedimento fiscal foi aberto resultando na apuração de novo crédito tributário.

Eventual lançamento complementar somente teria validade se fruto de diligência ou perícia referente aos fatos intrinsecamente ligados ao lançamento primitivo, objeto da lide submetida à sua apreciação e julgamento.

Em vista do exposto, restando evidente a insubsistência do lançamento pelos vícios apontados pela extrapolação da competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e pela inaplicabilidade ao caso vertente do § 3º do artigo 18 do PAF, impõe-se a reforma do V. Acórdão para cancelar o Auto de Infração ora recorrido e todos os seus reflexos.

2.1.2. DA EQUÍVOCA APLICAÇÃO DO ART. 173,1.

*Ainda que não seja acolhida a preliminar acima, o que se admite apenas para argumentar e seja reconhecida a competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para tomar medidas com vistas à lavratura de novo Auto de Infração sobre matéria nova por ela levantada, **o lançamento complementar em tela foi realizado com fundamento no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, inaplicável à situação em comento.***

O IRPJ e reflexos são tributos sujeitos à homologação submetendo-se às determinações contidas no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo

sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tal dispositivo fixa como termo inicial para a contagem do prazo de 05 (cinco) anos, o momento do fato gerador do tributo.

Considerando que a Recorrente se encontrava no regime do SIMPLES cuja apuração se dá de forma mensal, e tendo em vista que o lançamento em tela refere-se a fatos geradores ocorridos de ABRIL a JUNHO de 2003, quando o Auto de Infração foi lavrado (em DEZEMBRO de 2008), os respectivos períodos já se encontravam alcançados pelo instituto da DECADÊNCIA.

Por sua vez, a Art. 173, inciso I do CTN, no qual se baseou o novo lançamento, assim dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Trata-se de dispositivo referente aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, não havendo que se falar em sua aplicação nas hipóteses dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Nesse sentido é o entendimento do Conselho de Contribuintes, a saber:

EMENTA: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep - Período de apuração: 01/06/1992 a 30/11/2001 - PIS. DECADÊNCIA. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. CTN, ART. 150, § 4º. PREVALÊNCIA. LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a Seguridade Social (CF, art. 195), têm natureza tributária e estão submetidas ao princípio da reserva de lei complementar (art. 146, III, b, da CF/88), cuja competência abrange as matérias de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos, em razão do que o Egrégio STJ expressamente reconheceu que padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei no 8.212/91, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, em desacordo com o disposto na lei complementar. DECADÊNCIA. CTN, ARTS. 150, § 4º, E 173. APLICAÇÃO EXCLUDENTE. As normas dos arts. 150, § 4º,

e 173, do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4o, aplica-se exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; o art. 173, ao revés, aplica-se a tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LANÇAMENTO QUE NÃO A CONSIDERA. INSUBSISTÊNCIA. Até fevereiro de 1996 a base de cálculo do PIS, nos termos do parágrafo único do art. 6o da LC no 7/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a data do respectivo vencimento (Primeira Seção do STJ - REsp no 144.708-RS - e CSRF), sendo a alíquota de 0,75%. Recurso provido. (RECURSO 132066, Primeira Câmara, Processo 10940.000445/2002-01, Sessão de 13/02/2008, Relator Fernando Luiz Gama Lobo D'Eça, Ac. 201-80914, DOU de 19/05/2008)

EMENTA: 1RPJ - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência é contada de acordo com os ditames do artigo 150, § 4o do CTN, operando-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Recurso 150686, Primeira Câmara, Processo 10665.002043/2003-11, IRPJ, Sessão de 18/10/2007, Relator João Carlos de Lima Júnior, Ac. 101-96373)

Aliás, o próprio Auditor Fiscal em sua fiscalização inicial concluiu da mesma forma, aplicando os termos do Art. 150 do Código Tributário Nacional ao caso em tela e corretamente não incluiu os meses de abril a junho de 2003 no Auto de Infração original, já que estes estariam fulminados pela decadência.

Desta forma, preliminarmente, requer a Recorrente seja reformado o V. Acórdão ora recorrido para que sejam declarados extintos os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre os meses de ABRIL a JUNHO de 2003 e, em consequência, seja considerado insubsistente e assim cancelado o Auto de Infração que deu origem ao presente processo administrativo, com todos os seus reflexos.

2.1.3. DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RESERVA LEGAL E DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

2.1.3.1. DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DO DECRETO 70.235/72 DA AUSÊNCIA DE ASSINATURA DA AUTORIDADE COMPETENTE NO MPF - F

De acordo com os termos do Decreto nº 70.235/72, o único ato que prescinde de assinatura é a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico, in verbis:.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Não existe no mencionado Decreto, o qual disciplina o Processo Administrativo Fiscal, qualquer outra disposição que autorize a realização de um ato sem a assinatura da Autoridade Competente.

Ora, conforme pode se observar às fls. 01 dos presentes autos, o Mandado de Procedimento Fiscal que motivou o início da fiscalização em tela não possui qualquer assinatura.

Há apenas a indicação de que teria sido expedido pelo Delegado da Receita Federal em Campinas, contudo, este não subscreveu adequadamente seu ato.

Note-se que existe a indicação de que o MPF teria sido assinado eletronicamente nos termos da Portaria RFB nº 11.371/2007. Tal Portaria foi também mencionada pelo V. Acórdão recorrido a fim de tentar afastar a preliminar de nulidade suscitada pela ora Recorrente.

No entanto, além de tal Portaria ser ato regulamentador que não poderia extrapolar os limites das normas estabelecidas pelo Decreto nº 70.235/72, referida Portaria assim dispõe:

Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007

Art. 7o O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

- I - a numeração de identificação e controle;*
- II - os dados identificadores do sujeito passivo;*
- III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*
- IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*
- V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*
- VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e*
- VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

Ou seja, ainda que se aceite que o MPF seja assinado eletronicamente, o que se admite apenas para argumentar, haveria que estar expressamente indicado no documento o número de registro de tal assinatura.

Desta forma, o MPF, ato que motivou o início da fiscalização que deu origem ao Auto de Infração ora impugnado encontra-se eivado de vícios, o que, em consequência, invalida todos os atos que o sucederam, razão pela qual merece ser anulado o lançamento.

2.1.3.2. DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 844 DO DECRETO N.º 3.000/99

Conforme já foi dito, ao dar início ao novo procedimento fiscalizatório, o Sr. Auditor Fiscal lavrou Termo de Início de Fiscalização intimando o contribuinte a, no prazo de 05 (cinco) dias:

1. Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e outros créditos nas contas bancárias nos meses de abril a junho de 2003.
2. Comprovar se os depósitos bancários de origem não comprovadas, relativos ao período de 12/2004 a 12/2005 tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, da venda de livros.
3. Os depósitos e outros créditos relacionados nos referidos extratos, cópias anexas, foram transcritos em planilhas anexas, onde foram excluídos os valores que puderam a priori, ser identificados como não sendo ingresso de novos recursos, tais como empréstimos contraídos, resgates de aplicações, bem

como foram excluídos os estornos de lançamentos, cheques depositados e devolvidos, etc.

Referido Termo foi recebido pelo contribuinte aos 11/12/2008 e o Auto de Infração que lhe sucedeu foi lavrado no dia 19 do mesmo mês.

Ou seja, o intervalo entre o ato administrativo inaugural e o final (lançamento) foi de apenas 08 dias!

Neste patamar destaque-se os termos do art. 844 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99:

Subseção I Procedimentos para o Lançamento

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, **no prazo de vinte dias**, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei n- 3.470, de 1958, art. 19).

§ 1º As intimações a que se refere este artigo serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciência no processo, ou por meio de registrado postal com direito a aviso de recepção - AR, ou, ainda, por edital publicado uma única vez em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, da repartição encarregada da intimação, quando impraticáveis os dois primeiros meios (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 12).

§ 2º Se os esclarecimentos não forem apresentados para sua juntada ao processo, certificar-se-á nele a circunstância e, quando feita a intimação mediante registrado postal, juntar-se-á o aviso de recepção - AR ou, quando por edital, mencionar-se-á o nome do jornal em que foi publicado ou o lugar em que esteve afixado (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 22).

Trata-se de dispositivo taxativo que prevê como tempo mínimo a ser concedido ao contribuinte no início dos procedimentos necessários ao lançamento, o período de 20 dias.

Ao conceder apenas o prazo de 05 dias a Autoridade Fiscal violou frontalmente os termos do art. 844 do RIR.

De acordo com a redação constante dos artigos 3º e 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento tributário é plenamente vinculada, em atenção ao Princípio da Reserva Legal, a saber:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, desde o início da fiscalização até sua conclusão que se perfaz pelo lançamento, os atos são plenamente vinculados à lei.

Note-se que, não obstante concordar que o prazo de 5 dias seria bastante escasso, a fim de tentar justificar a validade do exíguo prazo concedido pela Autoridade Fiscal, o V. Acórdão de fls. pretendeu vincular o Auto de Infração ora recorrido a procedimento de fiscalização anterior.

No entanto, isto não valida tal ato, já que houve efetiva violação aos termos do art. 844 do Decreto nº 3.000/99.

Ao não observar o prazo expressamente previsto pelo art. 844 do RIR acima transcrito, o Sr. Auditor acabou por transgredir o Princípio da Reserva Legal.

Este, aliás, é o entendimento do Conselho de Contribuintes:

PRINCÍPIO DA TIPICIDADE - SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA - O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva deve ser exhaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, art. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais. (!º CC. / T Câmara / ACÓRDÃO 107-06907 em 05/12/2002. Publicado no DOU em: 24.04.2003)

Ademais, ainda que tal prazo não estivesse expressamente fixado na referida norma, como poderia o ora a ter apresentado todas as comprovações a que foi intimado pelo Sr. Auditor em prazo tão exíguo (05 dias) !

Trata-se de evidente violação a outro Princípio Constitucional: o Princípio do Contraditório e Ampla Defesa.

Observe-se que a Lei 9.784/99, nos artigos 1º e 2º, parágrafo único, inciso I, estabelece os fundamentos pelos quais o processo administrativo deverá se orientar, in verbis:

Art. 1º - Esta lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

Art. 2º — A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Conforme se pode observar, os Princípios da Legalidade, do Contraditório e da Ampla Defesa são também corolários do Processo Administrativo e devem ser respeitados pela Autoridade Fiscal.

Por tais razões, merece ser reformado o V. Acórdão para cancelar o Auto de Infração do IRPJ e os demais dele decorrentes.

2.1.3.3. DA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E DECRETO 3.724/2001. DA AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

Além do Art. 844 do Decreto n.º 3.000/99, cumpre esclarecer que a D. Autoridade Fazendária não observou no curso do procedimento fiscalizatório os ditames estabelecidos pela Lei Complementar n.º 105/2001 (regulada pelo Decreto n.º 3.724/2001) e, em consequência, o texto do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72.

A Lei Complementar n.º 105/2001 em seu art. 6º assim 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.

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

Regulamentando o referido dispositivo foi então editado o Decreto n.º 3.724/2001 nos seguintes moldes:

Art. 1º Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar n- 105, de 10 de janeiro de 2001, sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da

Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 12, §§ 1- e 2-, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.

Art. 2º (...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007). (...)

Art. 3a Os exames referidos no § 5a do art. 22 somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007).

- I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
- II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
- III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;
- V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;
- VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
- VII - previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996;
- VIII-pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:
 - a) cancelada;
 - b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei n.º 9.430, de 1996;
- IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
- X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
- XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3o do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

- a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou
- b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 52 do art. 2- as autoridades competentes para expedir o MPF. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007). § 1a A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF. (...)

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade. Art. 5- As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I - compreendem:

- a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;
- b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;

II - deverão:

(...)

- c) integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

*Nestes autos foram **emprestados** alguns documentos do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61 (referente ao Auto de Infração originário, cuja cópia foi integralmente acostada ao presente) e conforme pode se*

verificar às fls. 107 a 109 daqueles autos, para obter os extratos bancários referentes às contas de titularidade do contribuinte foram expedidas pela própria Delegada da Receita Federal do Brasil em Campinas as denominadas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeiras às respectivas instituições financeiras.

Contudo, não houve por parte do Auditor Fiscal responsável o cumprimento dos §§ 4o, 5o e 6o do art. 3o do Decreto n.º 3.174/2001 acima indicados.

O § 4o exige a intimação prévia do contribuinte para apresentação dos extratos bancários antes de utilização do RMF, o que no presente processo 10830.0012884/2008-91 não ocorreu!

Quanto aos §§ 5o e 6o, estes exigem que seja lavrado RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO no qual deve constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

Consoante se depreende da cópia dos autos do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61, antes da expedição de referidas RMFs não foi elaborado qualquer relatório.

As Requisições foram expedidas sem que fosse demonstrada a motivação precisa e clara que comprove tratar-se de hipótese indispensável à solicitação de informações sigilosas às instituições financeiras.

As RMFs foram expedidas em 17/01/2008 e, antes disso, somente foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização em 13/12/2007 (fls. 95 do PAF 10830.007893/2008-61) que solicitou documentos ao contribuinte e, em 04/01/2008 foi expedido um termo de intimação para que este apresentasse os extratos bancários de todas as suas contas correntes (fls. 105 do PAF 10830.007893/2008-61).

Não houve por parte do Auditor Fiscal ou do Delegado da Receita Federal do Brasil em Campinas qualquer justificativa para a expedição das RMFs, as quais, conforme já foi dito, somente poderiam ter sido expedidas a partir da comprovação de quaisquer das hipóteses dos incisos do art. 3º do Decreto n.º 3.174/2001 e, ainda, deveriam integrar os autos do processo administrativo a teor do disposto no art. 5, inciso II, alínea "c".

No mesmo sentido, dispõe o art. 9o do Decreto 70.235/72:

Art. 9a A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos

para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

Neste item o V. Acórdão de fls. concorda que deva haver emissão de RMF, bem como a elaboração do Relatório Circunstanciado, contudo, afirma que a sua ausência nos autos não teria o condão de comprometer a validade da prova obtida.

Em que pese tal argumento, este não é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A fim de garantir o estrito cumprimento de tais dispositivos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve o cancelamento de Auto de Infração determinado pelo Conselho de Contribuintes exatamente por considerar ILÍCITA a prova obtida mediante a quebra não autorizada de sigilo bancário, a saber:

LANÇAMENTO - NULIDADE - PROVA ILÍCITA -Inexistindo nos autos prova da requisição dos extratos bancários pela autoridade competente e de seu espontâneo atendimento pela instituição financeira, a prova é ilícita, porquanto mediante quebra não autorizada de sigilo bancário, sendo imprestável para alicerçar lançamento. (Processo Administrativo n.º 10680.009757/2002-81, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Sessão de 04/12/2007).

Em seu voto, o ilustre Relator Paulo Jacinto do Nascimento esclarece que:

Ao regulamentar o art. 6o da Lei Complementar n.º 105/2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras, o Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001, dispõe que:

- a requisição das informações será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF (art. 4o, § 1o);
- as autoridades competentes para requisitar as informações são as que têm competência para expedir o MPF (art. 4o, caput);
- a RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato (art. 4o, § 5o), devendo constar do relatório a motivação da proposta de expedição da RIV1F, demonstrando, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no art. 3o (art. 4o, § 6o);
- as informações solicitadas deverão integrar o processo administrativo fiscal, quando interessarem à prova do lançamento de ofício (art. 5o, inc. II, alínea c).

Nenhum desses requisitos restou atendido no presente caso, sequer menção a qualquer deles por mais mínima que seja, existe nos autos.

Diante da absoluta ausência de qualquer elemento de prova que demonstre a adequação do procedimento adotado aos ditames da legislação de regência, bem como e sobremaneira das informações obtidas, com base nas quais a fiscalização elaborou a planilha dos valores da receita omitida, o lançamento não tem como prosperar.

Desta forma, tendo em vista que no caso em tela sequer foram expedidas RMFs e que as RMFs expedidas nos Autos do Processo Administrativo n.º 10830.007893/2008-61 (cujos documentos foram "emprestados a estes autos") não foram precedidas de relatório circunstanciado que demonstrasse a motivação precisa e clara que comprovasse tratar-se de hipótese indispensável à solicitação de informações sigilosas às instituições financeiras, foram violados os dispositivos legais em destaque.

Resta, assim, evidente que os documentos em que se fundamentou o lançamento ora impugnado configuram-se PROVAS ILÍCITAS, razão pela qual requer a reforma do V. Acórdão para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração e o conseqüente cancelamento dos respectivos débitos.

2.1.3.5. DA VIOLAÇÃO AOS TERMOS DA LEI N.º 9.430/96. DA AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Outra violação ao Princípio da Reserva Legal e do Princípio do Contraditório e Ampla Defesa se mostrou evidente no caso em tela.

Como já dito, a fiscalização que deu origem ao Auto de Infração ora impugnado teve início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização de fls. 28 que intimou o contribuinte a:

- 1. Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e outros créditos nas contas bancárias nos meses de abril a junho de 2003.*
- 2. Comprovar se os depósitos bancários de origem não comprovadas, relativos ao período de 12/2004 a 12/2005 tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, da venda de livros.*
- 3. Os depósitos e outros créditos relacionados nos referidos extratos, cópias anexas, foram transcritos em planilhas anexas, onde foram excluídos os valores que puderam a priori, ser identificados como não sendo ingresso de novos recursos, tais*

como empréstimos contraídos, resgates de aplicações, bem como foram excluídos os estornos de lançamentos, cheques depositados e devolvidos, etc.

Observa-se na planilha de fls. 118 que acompanhou os depósitos e outros créditos, constantes dos referidos extratos, foram transcritos e consolidados, mês a mês na referida planilha.

Ora, o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 assim dispõe:

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.

(...)

§ 3o Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

Conforme dito, nas planilhas apresentadas ao Contribuinte a Autoridade Fiscal limitou-se a indicar o resumo dos depósitos, com os montantes mensalmente apurados e não individualizadamente como determina a legislação.

Essa individualização é exigência legal, requisito essencial que deve permear o procedimento fiscal desde a intimação, o que não foi feito.

Quanto a esta preliminar, o V. Acórdão de fls. desconsiderou totalmente os termos legais e considerou correto o procedimento fiscalizatório e respectivo Auto de Infração tão somente porque a Autoridade Fiscal (no bojo de outro procedimento) teria entregue à Recorrente os extratos bancários obtidos através das RMFs.

No entanto, não se pode exigir do contribuinte, diante da demanda fiscal, a obrigação em desvendar o que a Autoridade deseja saber; muito pelo contrário, a obrigação em determinar com clareza as informações necessárias no procedimento é da própria Administração.

Não havendo a individualização dos créditos e depósitos bancários realizados a Recorrente ficou impossibilitada de fazer o cotejo desses valores com aqueles constantes da sua escrituração.

Atente-se ao fato de que o caput do artigo acima transcrito faz referência ao momento da intimação do contribuinte com a finalidade de esclarecer os valores creditados nas contas bancárias.

Logo após, o mesmo artigo, no parágrafo 3o, determina a individualização dos créditos das contas bancárias. Portanto, neste caso, somente o crédito não comprovado poderia ser o fato gerador do que se configuraria como omissão de receita.

No caso em tela, não só a própria Lei n.º 9.430/96, como o Regulamento do Imposto de Renda e também a Instrução Normativa da SRF n.º 246, de 20 de novembro de 2002 estabeleceram critérios inerentes à realização dos trabalhos que tiverem como base os depósitos bancários dos titulares das contas. É o especificado no artigo 3o, §§ 1o e 2o da IN n.º 246 da Secretaria da Receita Federal, in verbis:

Art. 3 — Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

A legislação é extremamente rica no sentido de assegurar ao contribuinte o respeito aos seus direitos no desenvolvimento do processo.

Um erro desta natureza fere, portanto, o direito de defesa da Recorrente, já que da forma como foi feita, a falta da individualização adequada dos créditos bancários aos termos da lei extermina qualquer possibilidade do contribuinte para prestar esclarecimentos acerca do assunto pelo qual foi intimado e, conseqüentemente, alvo de fiscalização.

Também fulmina qualquer chance do contribuinte saber quais foram exatamente os valores considerados e excluídos pelo Auditor Fiscal, como também se todos esses valores estão corretos. Tal fato está consubstanciado pelo Termo de Intimação, no qual apenas se demonstra o montante total de "movimentação financeira" apurada mensalmente.

Diante desse procedimento, como seria possível ao contribuinte justificar valores apontados pela movimentação financeira? Ou então, no caso do Auto de Infração, como ter certeza de que o montante tributado está correto, sem a devida individualização e sem o conhecimento do contribuinte?

É relevante que as autoridades fiscalizadoras atentem para a importância na apresentação dos requisitos exigidos pela legislação. Não deve a Administração abrigar-se na escolha de critérios pautados pela fragilidade e extremamente expostos a erros consideráveis na determinação da receita, mormente tratando-se de presunções. A individualização consiste na descrição exata e perfeita dos dados nos quais o auditor fiscal irá, posteriormente, lavrar o Auto de Infração.

Nessa descrição é pertinente que estejam indicadas as datas dos créditos, a denominação referente a operação bancária, como também os valores das operações. Desprovido dessas informações, torna-se impossível ao contribuinte esclarecer ao agente público os valores conflitantes, tanto no momento em que foi intimado, como no momento em que lhe é facultado o direito de apresentar a impugnação/recurso.

O artigo 22 da Lei n.º 9.784/99 dispõe sobre o processo administrativo federal quanto a forma dos atos administrativos, in verbis:

Art. 22 - Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

Ora, a própria legislação tem como mandamento a desconsideração de alguns valores, prova disso são os incisos I e II do artigo 849, § 2, do RIR. É inaceitável a utilização de um procedimento em flagrante desrespeito a lei. O objetivo do legislador ao criar a referida norma repousa na garantia de um processo justo, na qual a relação do Fisco frente ao contribuinte se desenvolva de maneira clara, evitando ao máximo uma sobreposição injusta do órgão fiscalizador.

O erro na forma atinge o direito substancial de defesa do contribuinte e esse fato caracteriza cerceamento de defesa.

Nesse sentido é o entendimento do próprio Conselho de Contribuintes, a saber:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

QUARTA CÂMARA

Processo n.º 13839.002208/2001-41

Recurso n.º 150.986 Voluntário

Matéria IRPF - Ex(s): 1999

Acórdão n.º 104-22.446

Sessão de 24 de maio de 2007

Recorrente ANTÔNIO CANTARIM

Recorrida 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - FALTA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE - NULIDADE - A falta de prévia intimação do contribuinte para comprovar a origem de depósitos bancários enseja a nulidade do lançamento amparado em presunção de omissão de rendimentos, na forma do art. 42, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso provido.

No voto do Conselheiro Relator MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS este esclarece que:

Merece acolhida a irresignação do Recorrente, especificamente quanto à questão do "cerceamento do direito de defesa", pois, de fato, não foi cientificado o então autuado, pessoalmente, a respeito do "Termo de Constatação" lavrado em 16.11.2001 (exatamente na mesma data da lavratura do Auto de Infração!!), Termo este onde a fiscalização elencava todos os depósitos em conta corrente

tidos como "de origem não comprovada". Ora, como poderia o autuado comprovar a origem, previamente, como exige a Lei, se a relação dos depósitos somente veio na mesma data da autuação, e mesmo assim dela não foi dado conhecimento ao então autuado?

A própria DRJ, após a impugnação, reconhece esta falha e determina, à fls. 66, que se dê ciência ao contribuinte do "Termo de Constatação (fls. 39 a 41), reabrindo-lhe prazo para aditamento da impugnação já interposta".

Ora, reconhece a DRJ, assim, que descumprido foi o comando do art. 42 da Lei 9.430/96, que expressamente manda ser o contribuinte o Contribuinte previamente intimado para comprovar a "origem" de depósitos bancários. Este comando não pode ser relativizado, pois o IR em questão é PRESUMIDO, e esta presunção se perfaz SE o contribuinte, regular e previamente intimado, não se desincumbe de provar a origem. E não adianta, depois, tentar sanar o erro, como tentou a DRJ, através do expediente de fl. 66, e Edital de fls. 69 (afixado em 21.02.2005), até porque ambos os documentos já foram produzidos APÓS o falecimento do autuado (que ocorreu em 29.05.2003, conforme Certidão de Óbito de fls. 154). Por todo o exposto, entendo que foi expressamente descumprido o dispositivo legal, o que tornou insubsistente a ação fiscal, e, portanto, irreversível para amparar a presunção legal do art. 42 da lei n.º 9.430/96. Dou provimento ao recurso.

Observe-se que a lei faz referência aos valores creditados na conta corrente do titular e nunca aos montantes debita dos da conta.

Assim, não basta a intimação para comprovar a origem dos créditos. Necessária a individualização dos depósitos bancários, pois sem esta providencia, como será possível ao contribuinte verificar se foram efetivamente considerados tão somente os créditos previstos por lei.

São as consequências disso que determinam a invalidade do Auto de Infração ora impugnado, pois não é possível a manutenção de um trabalho realizado fora das determinações legais.

Por tais razões, em observação ao Princípio do Contraditório e Ampla Defesa, merece ser reformado o V. Acórdão e declarado nulo o Auto de Infração e, em consequência cancelados os respectivos créditos fiscais lançados.

2.2. DO MÉRITO

2.2.1. DA APLICABILIDADE DA LEI n.º 9.311/96.

De acordo com os fatos narrados, a autoridade fazendária exigiu da Recorrente (via intimação nas provas emprestadas) a apresentação dos extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação nos anos-calendários de 2003 e 2004 (relativamente à fiscalização anterior), bem como documentos que comprovassem a origem dos recursos movimentados. Alerta-se que para esta fiscalização complementar, não houve entrega dos extratos para comprovação dos depósitos.

Ocorre que a Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), neste caso serviu de base para o Termo de Início de Fiscalização e, o seu artigo 11, § 3º VEDAVA expressamente a utilização dos dados colhidos da CPMF pela Secretaria da Receita Federal com intuito de constituir crédito tributário, in verbis:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, (negritamos)

A Lei n.º 9.311/96, não bastasse sua própria definição (CPMF), em seu artigo 20 ainda trouxe expressamente o caráter temporário de sua vigência que segundo esse artigo seria de 13 (treze) meses:

Art. 20. A contribuição incidirá sobre os fatos geradores verificados no período de tempo correspondente a treze meses, contados após decorridos noventa dias da data da publicação desta Lei, quando passará a ser exigida.

A vigência desta Lei, portanto, estava condicionada a um certo lapso temporal, que, ao seu termo, no caso em 24 de janeiro de 1998, não mais seria exigível a contribuição por ela instituída.

Convém salientar que a Lei n.º 9.311/96 foi introduzida em razão do artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como pela Emenda Constitucional n.º 12, de 15 de agosto de 1996.

Ante as dificuldades que o país atravessava e, ainda atravessa, especificamente na área da Saúde (salienta-se especificamente nesta área porque a CPMF foi criada para fortalecer o Fundo Nacional de Saúde - art. 18, da Lei n.º 9.311/96) em 12 de dezembro de 1997, portanto, antes do término de vigência da Lei, o Congresso Nacional decretou outra Lei, a de n.º 9.539, prorrogando a vigência da Lei 9.311/96, conforme se nota abaixo:

Lei 9.539/97, art. 1º. Observadas as disposições da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF incidirá sobre os fatos geradores

ocorridos no prazo de vinte e quatro meses, contados a partir de 23 de janeiro de 1997.

Portanto, neste momento a Lei n.º 9.311/96 teria sua vigência até 23 de janeiro de 1999, sendo ainda uma lei temporária.

O fato é que vencidos os prazos de vigência e aplicação da Lei n.º 9.311/96, da Lei n.º 9.539/97, do art. 75 do ADCT e da EC n.º 12/96, o Congresso Nacional, dispondo de seu Poder Reformador, inovando suas formas de atuação quanto à repristinação das leis, editou a EC n.º 21, de 18 de março de 1999, prorrogando e alterando a alíquota da CPMF, conforme o artigo 75 do ADCT, in verbis:

Art. 75. É prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o art. 74, instituída pela Lei 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei 9.539, de 12 de dezembro de 1997, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.

Sendo assim, a Lei n.º 9.311/96, alterada pela Lei n.º 9.537/97, veio a ser, constitucionalmente, reintroduzida no ordenamento jurídico em vigência, com novo fôlego, entretanto, ainda com prazo certo e determinado de aplicação, agora com trinta e seis meses a partir da EC n.º 21/99, vigoraria então até 18/03/2002, e após, a Emenda Constitucional n.º 37, de 28 de maio de 2002, determinou que a CPMF seria cobrada até 31 de dezembro de 2004, prazo que, por sua vez, fora prorrogado para 31 de dezembro de 2007, pela EC n.º 42, de 2003, e o mais importante, nos termos do art. 11, §2º e §3º:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Consequentemente esse artigo 11, e §§ 2º e 3º, permaneceu em pleno vigor e sem alterações até dezembro de 2007, com o término da vigência

desta lei, e, estava, por conseguinte, vedado à Secretaria da Receita Federal utilizar dos dados da CPMF para constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Ademais, ainda que assim não o fosse, o que se admite apenas para argumentar, o procedimento que deu origem ao Auto de Infração ora recorrido violou frontalmente o Sigilo Bancário, senão veja-se:

2.2.2. DO SIGILO BANCÁRIO

DA RECENTE DECISÃO DO STF QUE CONFIRMA A IMPOSSIBILIDADE DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL

Sabe-se que as normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da pirâmide jurídica, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.

Tanto é verdade a assertiva acima que a Lei n.º 9.311/96, em seu artigo 11, §3º atendendo ao dispositivo constitucional supra citado, vedou o uso dos dados obtidos pela Secretaria da Receita Federal relativos à CPMF, para a constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Entretanto, com o advento da Lei n.º 10.174/01, juntamente com as Leis Complementares n.º 104/01 e 105/01 foi alterado o § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, para dar faculdade à Secretaria da Receita Federal para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Sem muito esforço, pode-se notar que esta alteração fere nitidamente os princípios constitucionais trazidos pela Carta de 1988 do direito à privacidade, intimidade, honra, bem como do direito ao sigilo de dados (bancário).

Quanto à matéria, o V. Acórdão considerou imprópria qualquer eventual tentativa de vincular esta atividade tão só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária o garante do direito fundamental à intimidade ou inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.

Em que pese o entendimento do ilustre julgador, esta não é a posição do Supremo Tribunal Federal.

O STF considera que não se trata de direito absoluto, mas admite a quebra da garantia ao SIGILO BANCÁRIO APENAS APÓS AUTORIZAÇÃO JUDICIAL, o que quer dizer que, existindo fundada suspeita e tornando-se necessário romper o sigilo, há a intervenção moderadora e imparcial do Judiciário, com função de arbitramento.

O STF também entende que, assim como não existem direitos absolutos, não há poderes ilimitados do Estado, sendo muito grave a permissão que venha a ter o órgão administrativo de poder ordenar a quebra de sigilo.

Uma autorização desta natureza permitiria que o próprio Auditor Fiscal, parte no processo, avalie a necessidade de se quebrar o sigilo bancário do contribuinte. Isto é inconcebível!

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal definiu que o sigilo bancário é espécie do direito à privacidade consagrado pelo artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal e que sua quebra depende de autorização judicial, observando-se a existência de interesse social e da Justiça, desde que respeitado o princípio da razoabilidade, conforme o Recurso Extraordinário nº 219780-PE, 2ª Turma, j. 13.04.99, Rei. Min. Carlos Velloso (Ementário do STF 01962-03/473), e RECR 215301-CE, 2ª Turma, j. 13.04.99, Rei. Min. Carlos Velloso (Ementário do STF 01952-07/1803).

Aliás, mesmo em se tratando de autorização judicial, esta deve ser considerada uma medida de exceção, justamente a fim de se garantir a observação das normas constitucionais.

Conforme ementa abaixo transcrita, mantendo o mesmo entendimento acima destacado, em recente decisão o Supremo Tribunal Federal deu provimento a um Recurso Extraordinário (RE 389808) em que a empresa GVA Indústria e Comércio S/A questionava o acesso da Receita Federal às informações fiscais da empresa, sem autorização judicial, a saber:

SIGILO DE DADOS - AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção - a quebra do sigilo - submetida ao crivo de órgão equidistante - o Judiciário - e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal - parte na relação jurídico-tributária - o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Em matéria veiculada pelo próprio site da Corte Suprema no dia 15 de dezembro de 2010, ficou esclarecido que por cinco votos a quatro, os ministros entenderam que não pode haver acesso a esses dados sem ordem do Poder Judiciário, a saber:

Notícias STF

Quarta-feira, 15 de dezembro de 2010

STF nega quebra de sigilo bancário de empresa pelo Fisco sem ordem judicial

Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento a um Recurso Extraordinário (RE 389808) em que a empresa GVA Indústria e Comércio S/A questionava o acesso da Receita Federal a informações fiscais da empresa, sem fundamentação e sem autorização judicial. Por cinco votos a quatro, os ministros entenderam que não pode haver acesso a esses dados sem ordem do Poder Judiciário.

O caso

A matéria tem origem em comunicado feito pelo Banco Santander à empresa GVA Indústria e Comércio S/A, informando que a Delegacia da Receita Federal do Brasil - com amparo na Lei Complementar nº 105/OJ - havia determinado àquela instituição financeira, em mandado de procedimento fiscal, a entrega de extratos e demais documentos pertinentes à movimentação bancária da empresa relativamente ao período de 1998 a julho de 2001. O Banco Santander comunicou a empresa que, em virtude de tal mandado, iria fornecer os dados bancários em questão.

A empresa ajuizou o RE no Supremo contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que permitiu "o acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo do procedimento fiscal regularmente instaurado". Para a GVA, "o poder de devassa nos registros naturalmente sigilosos, sem a mínima fundamentação, e ainda sem a necessária intervenção judicial, não encontram qualquer fundamento de validade na Constituição Federal". Afirma que foi obrigada por meio de Mandado de Procedimento Fiscal a apresentar seus extratos bancários referentes ao ano de 1998, sem qualquer autorização judicial, com fundamento apenas nas disposições da Lei nº 10.174/2001, da Lei Complementar 105/2001 e do Decreto 3.724/2001, sem qualquer respaldo constitucional. Dignidade

O ministro Marco Aurélio (relator) votou pelo provimento do recurso, sendo acompanhado pelos ministros Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso. O princípio da dignidade da pessoa humana foi o fundamento do relator para votar a favor da empresa. De acordo com ele, a vida em sociedade pressupõe segurança e estabilidade, e não a surpresa. E, para garantir isso, é necessário o respeito à inviolabilidade das informações do cidadão.

Ainda de acordo com o ministro, é necessário assegurar a privacidade. A exceção para mitigar esta regra só pode vir por ordem judicial, e para instrução penal, não para outras finalidades. "É preciso resguardar o cidadão de atos extravagantes que possam, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade", salientou o ministro.

Por fim, o ministro disse entender que a quebra do sigilo sem autorização judicial banaliza o que a Constituição Federal tenta proteger, a privacidade do cidadão. Com esses argumentos o relator votou no sentido de considerar que só é possível o afastamento do sigilo bancário de pessoas naturais e jurídicas a partir de ordem emanada do Poder Judiciário. Já o ministro Gilmar Mendes disse em seu voto que não se trata de se negar acesso às informações, mas de restringir, exigir que haja observância da reserva de jurisdição. Para ele, faz-se presente, no caso, a necessidade de reserva de jurisdição.

Para o ministro Celso de Mello, decano da Corte, o Estado tem poder para investigar e fiscalizar, mas a decretação da quebra de sigilo bancário só pode ser feita mediante ordem emanada do Poder Judiciário.

Em nada compromete a competência para investigar atribuída ao poder público, que sempre que achar necessário, poderá pedir ao Judiciário a quebra do sigilo.

Divergência

Os ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Eilen Gracie votaram pelo desprovemento do RE. De acordo com o ministro Dias Toffoli, a lei que regulamentou a transferência dos dados sigilosos das instituições financeiras para a Receita Federal respeita as garantias fundamentais presentes na Constituição Federal. Para a ministra Cármen Lúcia, não existe quebra de privacidade do cidadão, mas apenas a transferência para outro órgão dos dados protegidos.

Na semana passada, o Plenário havia negado referendo a uma liminar (Ação Cautelar 33) concedida pelo ministro Marco Aurélio em favor da GVA.

Importante esclarecer ainda, que a esse respeito o r. decisum recorrido sustentou que carece competência a este órgão julgador de 1ª Instância para reconhecer, em sede administrativa, alegações sobre ilegalidades ou inconstitucionalidades arguidas pelos sujeitos passivos.

No entanto, o Conselho de Contribuintes há muito admite o reconhecimento da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal ainda que esta não tenha sido manifestada nos autos de ADIN ou ADC, a saber:

COFINS - COMPENSAÇÃO COM FINSOCIAL - O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário n.º 150.764-1/PE, confirmou a exigibilidade da Contribuição para o FINSOCIAL, à alíquota de 0,5%, para as empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, e declarou a inconstitucionalidade das normas que alteravam a alíquota da contribuição, a partir de setembro de 1989. 2) O Decreto n.º 2.346/97 estabelece que as decisões do STF deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta. 3) É de se admitir a existência de débitos referentes à Contribuição para o FINSOCIAL, pagos sob alíquota superior a 0,5%, vez que considerados inconstitucionais. LANÇAMENTO DE OFÍCIO - ERRO DE FATO - A autoridade administrativa deve pautar-se pelo princípio da estrita legalidade, e cinge-se na obrigação de retificar o ato administrativo de lançamento tributário em que seja verificada a ocorrência de erro de fato. (...)

FINSOCIAL - COMPENSAÇÃO COM COFINS - EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇOS - No caso das empresas exclusivamente prestadoras de serviços, não existe FINSOCIAL a ser compensado com COFINS, de vez que o STF considerou constitucional a alíquota de 2 % prevista no art. 28 da Lei nr. 7.738/89 ao julgar o Recurso Extraordinário nr. 187.436-8. Recurso a que se nega provimento.2

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS/CSLL/COFINS) - PRAZO DECADENCIAL - APLICABILIDADE REGRA GERAL CTN

- INAPLICABILIDADE DA LEI 8212/91 - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - A contagem do

prazo decadencial segue as determinações do CTN, por força do mandamento constitucional (art 146, III, b). Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo é o definido no art. 150, §4º do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos, contados do momento da ocorrência do fato gerador.

- Falece competência ao legislador ordinário para dispor sobre decadência de tributo, mostrando-se inconstitucional a previsão constante do art. 45 da Lei 8212/91.

- Não compete ao Conselho de Contribuintes, como instância recursal administrativa, o julgamento de arguição de inconstitucionalidade de lei, eis que ato privativo do Poder Judiciário, contudo, nada impede de afastar a aplicação do dispositivo contestado, **por entende-lo inaplicável ao caso em tela**, com base nos princípios da ampla defesa e da legalidade. Recurso provido por maioria.

Destaque-se neste último julgado, o voto vencedor do ilustre Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS que confirma expressamente que, em homenagem ao Princípio da Ampla Defesa, nada obsta ao Julgador Administrativo afastar a aplicação de Lei viciada pela inconstitucionalidade:

(...) Na análise procedida pelo órgão administrativo, o objetivo de sua manifestação se limita a declaração da validade ou não do ato administrativo produzido e impugnado. Não se analisa a validade das disposições legais senão como ferramenta, como função meio para analisar o ato administrativo, este sim, objeto da manifestação do órgão administrativo.

O órgão administrativo, investido, mais uma vez, da função judicante, baseado no princípio da ampla defesa, e sem ferir a cláusula constitucional de reserva de jurisdição, analisando um determinado dispositivo legal e por entendê-lo contrário ao texto constitucional, pode reconhecer sua inconstitucionalidade, deixando de aplicá-lo ao caso concreto, anulando o ato administrativo produzido sob seu fundamento. Mais uma vez, não se declara a inconstitucionalidade da lei, mas apenas do ato administrativo (obviamente que sob o fundamento da verificada inconstitucionalidade).

Note-se que esta manifestação do órgão administrativo, mesmo que faça referência expressa a inconstitucionalidade da lei, não inicia nenhuma forma de controle, como nos casos de declaração procedida pelo judiciário. De uma maneira imediata (controle concentrado) ou mediata (controle difuso), mais cedo ou mais tarde, o que se pretende é a defesa do ordenamento, da supremacia do texto constitucional. Na manifestação do órgão administrativo não se tem essa preocupação, ao menos como forma de produção de linguagem para este fim. Mais uma vez insisto, pois me parece o ponto fundamental. A decisão do órgão administrativo tem por objeto a validação ou invalidação do ato administrativo. Seu objeto (da impugnação) não é a lei posta, mas o ato produzido sob seu império. O órgão administrativo analisará a legalidade do ato administrativo impugnado e, para tanto, se valerá, antes de mais nada, das disposições da lei de maior hierarquia no sistema jurídico, a Constituição Federal. Partirá sua análise da legalidade da norma fundamental, nas palavras do inigualável Kelsen. Afirmar que, em nome da legalidade, o órgão administrativo investido da função judicante deve ignorar eventual violação ao texto constitucional é ignorar a função pragmática do direito, a busca da justiça.

A ilogicidade me aparenta gritante: em nome da legalidade permitir a violação da maior das leis. Que legalidade seria esta? Como síntese ao que foi até agora defendido, tem-se que é exigência do texto constitucional o respeito à ampla defesa nos processos administrativos. Entendo, com isso, que o próprio texto

constitucional garantiu, aos ditos tribunais administrativos, a possibilidade de, sem proceder a atividade de controle de constitucionalidade, exclusividade do poder judiciário, proceder a análise dos dispositivos legais que fornecem fundamento de validade para os atos administrativos praticados pela administração, com base em argumentos de suposta violação do texto magno.

O órgão administrativo pode, ou melhor, deve, por imposição do mandamento constitucional, ser, também, uma extensão dos meios de garantia de respeito as garantias e direito individuais. O princípio da ampla defesa, ao lado da legalidade, impõe tal posicionamento destes órgãos.

Assim sendo, entendo competente o órgão administrativo investido de função judicante para apreciar e declarar a invalidade dos atos administrativos impugnados, com base, dentre quaisquer outros argumentos, aquela que representa a maior afronta ao ordenamento, que é a violação da Constituição Federal. Este E.Conselho, também, é guardião dos direitos e garantias individuais, especialmente vinculados à matéria tributária e não apenas mero verificador de regularidade procedimental dos atos praticados pela administração. Estar-se-ia, sem esse entendimento, esvaziando a objetiva e precípua função julgadora deste órgão federal.

No caso em tela, entendo que a lei 8.212/91, exorbitou seu campo de atuação, estando maculada pelo vício inafastável de inconstitucionalidade. A propósito, posicionamento já admitido, por várias vezes, pela jurisprudência desta casa. Diante disso, entendo que o prazo decadencial deverá ser regulado pelas disposições do CTN, particularmente pelo art. 150, §4º. Fulminado, portanto, pela decadência tributária, o crédito tributário relativo às contribuições ao PIS, CSLL e COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e novembro do exercício de 1995. Perante a fundamentação acima exarada, sou por dar provimento integral ao recurso voluntário. Eis como voto.

Desta forma, em face de todo o exposto e dos direitos líquidos e certos assegurados pelo artigo 5o da Constituição Federal, especialmente aqueles insertos nos incisos X, XII, XXXVI e LVI, E SEGUINDO A ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a qual pode e deve ser observada, resta evidente a nulidade do Auto de Infração, pois fruto da utilização de provas colhidas ilegal e inconstitucionalmente, pelo que se impõe a reforma do V. Acórdão de fls. para declarar a sua extinção.

2.2.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO DEPÓSITO BANCÁRIO COMO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.

O lançamento de ofício, como se nota do Auto de Infração, tomou por base para imposição do IRPJ e reflexos, somente os dados obtidos por meio da administração da CPMF, ou seja, os extratos bancários obtidos diretamente junto às Instituições Financeiras, mais especificamente, os depósitos/créditos efetuados nas contas correntes da Recorrente.

O fato gerador do Imposto de Renda trazido pela Lei Complementar n.º 5.172/66, em seu art. 43 e incisos, é o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Como pode se observar, o mero depósito não representa o fato gerador do imposto de renda em nenhuma de suas espécies, ou seja, o depósito não representa disponibilidade econômica ou jurídica de renda, muito menos de proventos de qualquer natureza.

Essa é a posição do Primeiro Conselho de Contribuintes, como não poderia ser diferente, como se nota na ementa abaixo transcrita:

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - Improcede lançamento com base em valores apurados em depósitos bancários, os quais não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos, não sendo, portanto, fatos geradores do Imposto de Renda. (Ac. 106-10295, Sexta Câmara, Rei. Wilfrido Augusto Marques, de 15/07/1998.)

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis. Por conseguinte, o simples levantamento dos depósitos em extratos bancários não justifica lançamento, sendo imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida e demonstrado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos. (Ac. 102-44729, Segunda Câmara, Rei. Luiz Fernando Oliveira de Moraes, de 18/04/2001)

PESSOA FÍSICA - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA - Fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, cabendo à autoridade administrativa demonstrar sua ocorrência. Cancela-se o lançamento fundado em acréscimo patrimonial a descoberto/sinais exteriores de riqueza por ausência de provas de que os valores debitados nas contas-correntes bancárias foram utilizados para compra de bens ou pagamento de despesas. (Ac. 102-42619, Segunda Câmara, DOU de 05/10/1998)

Também é nesse sentido, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que no Acórdão nº CSRF/01-02.880, de 13 de março de 2000, elucidou sua posição quanto à matéria em questão, in verbis:

LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CANCELAMENTO - Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimento.

Na esfera judicial, consoante a Súmula n.º 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR restou claro ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

O processo de legislação das presunções legais é obtido mediante repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos considerados o conhecido é o desconhecido, não podendo jamais ser fruto da iniciativa criativa e original do legislador, por não representar sequer uma fração da realidade. Somente a certeza da correlação natural entre esses fatos autoriza a inserção da correção lógica entre tais fatos, mediante via legislativa.

Portanto, a presunção de omissão de rendimento trazida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 vai contra os princípios formadores das presunções legais, pois a experiência exaurida com os casos anteriores evidencia que entre esses dois fatos, quais sejam, **depósito bancário e omissão de rendimento, não há nexos causal, o que vale dizer que averiguou-se não haver liame absoluto entre ambos.**

Assim essa presunção não pode prosperar, pois, nas palavras do mestre Becker, não está apoiada no "acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas .

Não fosse isso, a experiência desaconselha a adoção dessa indigitada presunção, que além desse vício de origem, reside em seu bojo sérios obstáculos técnicos à caracterização do depósito bancário como sinal de riqueza, para fins de descoberta do sinal exterior de riqueza, a saber: perfeita identificação do sinal; fixação da renda tributável relacionada com o sinal; demonstração da natureza tributável do rendimento e; demonstração de que tal renda já não foi tributada.

Essa é também a posição do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, em parecer publicado em "Temas de Direito Público", Belo Horizonte, Del Rey, p. 378, in ver bis:

É que o sinal exterior de riqueza - os depósitos bancários, que evidenciaram a renda auferida ou consumida pelo contribuinte - deve ser o marco inicial da investigação do Fisco, com vistas a comprovar que o contribuinte teve seu patrimônio aumentado sem a necessária declaração dos rendimentos, não sendo possível aceitar-se aquilo que deve ser o marco inicial da investigação com o seu ato final. Noutras palavras, não é possível acolher o procedimento do Fisco, que, diante dos depósitos bancários, tem como finda a investigação e faz incidir a tributação sobre tais depósitos. Se esse procedimento fosse aceito, o ponto inaugural da investigação fiscal acabaria se transformando no ato final, o que não é admissível.

Assim, se os depósitos bancários representam marco inicial da investigação, eles não podem ser erigidos a fato indiciário na

construção da aludida presunção legal, o que vale dizer que esses depósitos não podem sustentar uma presunção legal, uma vez que, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria a transferência integral do ônus da prova para o contribuinte, o que, quase sempre, no rigor exigido pela Receita Federal, torna impossível a sua produção.

Quanto a este tópico, o V. Acórdão ora recorrido confirmou que neste contexto, certamente, é pacífico dizer – como apregoa a defendente – que somente o depósito bancário em si não é, realmente, sinônimo de receita, podendo se constituir em “marco inicial de uma investigação”. Assim, seria extremamente cômodo, mas incorreto – que a fiscalização tomasse os extratos bancários e, a seu bel entendimento e sem qualquer aprofundamento, concluísse as operações ali retratadas e lavrasse os autos de infração que entendesse cabíveis, sem a oitiva da parte contrária. Entretanto, não foi esse o procedimento adotado pela fiscalização (nesse e em tantos outros casos), permitindo à autuada apresentar as justificativas necessárias.

Repita-se os termos do decisum:

(...) seria extremamente cômodo, mas incorreto – que a fiscalização tomasse os extratos bancários e, a seu bel entendimento e sem qualquer aprofundamento, concluísse as operações ali retratadas e lavrasse os autos de infração que entendesse cabíveis, sem a oitiva da parte contrária.

Mas foi justamente isso que aconteceu! A Recorrente teve apenas 05 dias para apresentar suas justificativas e o Auto de Infração foi lavrado.

Ademais, ainda que se considere válido o procedimento fiscalizatório ocorrido em outro processo, a simples oitiva do contribuinte não possui o condão de validar a presunção prevista pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96.

O Fisco tomou, sem qualquer aprofundamento, os dados indicados nos extratos bancários do contribuinte e os admitiu como se receita fossem, o que é inconcebível!

Portanto, o Acórdão de fls. merece reforma para julgar improcedente o lançamento, como medida de coerência e justiça, pois os depósitos/créditos bancários não representam o fato gerador do imposto de renda, tampouco dos demais lançamentos dele decorrentes.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Das Preliminares

A Recorrente alega a incompetência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para sugestão de novo lançamento.

Apesar das alegações, a Recorrente não demonstra que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento extrapolou as suas competências. A partir da leitura do Acórdão 05-24.342 - 5ª Turma da DRJ/CPS lavrado no curso do processo nº 10830.007893/2008-61 não se percebe qualquer sugestão para novo lançamento. Acrescenta-se que, somente para argumentar, caso houvesse qualquer sugestão para lançamento complementar também não haveria extrapolação das funções da DRJ, pois a programação e fiscalização seriam competência da Unidade da Receita Federal do Brasil de circunscrição do contribuinte. Ante o exposto, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto à extrapolação da competências da DRJ.

A Recorrente afirma que o lançamento complementar em tela foi realizado com fundamento no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, inaplicável à situação em comento.

Verifica-se que no presente caso inexistente declaração ou recolhimentos no período fiscalizado, portanto é aplicável a súmula 555 do STJ, in verbis:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.

Ante o exposto, rejeita-se as alegações da Recorrente quanto à não aplicação ao caso do art. 173, I, do CTN.

A Recorrente alega que houve violação aos termos do decreto nº 70.235/72 devido à ausência de assinatura da autoridade competente no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F).

Reproduz-se a seguir o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização:

SP CAMPINAS DRJ

Fl. 3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF - CAMPINAS

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.04.00-2008-01351-0

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL | |
| CNPJ/CPF: 05.007.484/0001-14 | |
| NOME EMPRESARIAL/NOME: EDICAMP PUBLICACOES CULTURAIS LTDA - EPP | |
| ENDEREÇO: R CONCEICAO, 233 | COMPLEMENTO: 18. ANDAR - SALA 1808 |
| BAIRRO: CENTRO | UF: SP |
| MUNICÍPIO: CAMPINAS | CEP: 13.010-050 |
| PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO | |
| TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : | PERÍODOS : |
| IRPJ | 04/2003 a 06/2003 10/2004 a 12/2004 |
| PIS | 12/2004 01/2005 a 12/2005 |
| COFINS | 12/2004 01/2005 a 12/2005 |
| AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL | |
| MARCIA SCHIAVETTI BORTOLAI | MATRÍCULAS SIPE/SIAPE 0020486 / 0097949 SUPERVISÃO |
| OSWALDO SIMIONI JUNIOR | 0017584 / 0097549 |
| ENCAMINHAMENTO | |
| <p>Determino, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.</p> <p>Autorizo, nos termos do art. 906 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), a realização de novo exame em relação ao contribuinte, tributo(s) e período(s) acima descritos.</p> <p>Este Mandado deverá ser executado até 10 de Abril de 2009. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.</p> <p style="text-align: center;">Campinas, 11 de Dezembro de 2008.</p> <p style="text-align: center;">LUIS FELIPE CARNAVAL PEREIRA DA ROCHA - Matrícula: 9783 DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF CAMPINAS Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007</p> | |
| <p>1. O AFRFB deverá identificar-se mediante apresentação de sua identidade funcional ao contribuinte/responsável. 2. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com: Chefe de Equipe: MARCIA SCHIAVETTI BORTOLAI Telefone: ((19)) 30276193 Endereço: AV. PREF. FARIA LIMA, 235 - 3.º ANDAR - Bairro: PQ. ITÁLIA - CAMPINAS - CEP.: 13.036-901</p> | |

Observa-se que, ao contrário do que alega a Recorrente, o MPF-F foi assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

Acrescenta-se que, somente para argumentar, qualquer irregularidade na emissão do MPF não acarreta a nulidade do lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 171, transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Diante do exposto, rejeita-se as alegações da Recorrente violação aos termos do decreto n.º 70.235/72 devido à ausência de assinatura da autoridade competente no Mandado de Procedimento Fiscal

A Recorrente alega que o prazo que lhe teria sido concedido pelo Fisco para apresentação dos documentos requisitados (cinco dias) foi exíguo, configurando-se em transgressão aos Princípios da Reserva Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa, in verbis:

Constata-se que o prazo para apresentação de informações e documentos solicitados que digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, será de cinco dias úteis, de acordo com o art. 19 §1º da Lei n.º 3.470/58, transcrito a seguir:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Acrescenta-se os argumentos ,quanto à alegação da Recorrente, presentes no acórdão recorrido:

De fato, não há como negar, visto o fato sob um primeiro momento, que cinco dias de prazo para fornecimento de documentos e informações por parte da contribuinte soa bastante escasso.

Todavia, uma mais acurada análise revela que a fiscalizada teve um procedimento fiscal contra si finalizado há pouco mais de três meses do que aqui se cuida e do qual este é consequência direta, ação que se desenvolveu pelo período de quase um ano e na qual, basicamente, foram exigidos os mesmos documentos e informes requisitados pelo Fisco quando da nova fiscalização.

Além disso, não se olvide, os documentos exigidos eram de obrigatoria guarda e exibição pela contribuinte, motivo pelo qual deveria tê-los à mão, para entrega à Autoridade Fiscal quando solicitado.

Mais ainda, se à época da intimação lavrada (11/12/2008), o prazo era insuficiente para a entrega dos documentos e prestação das informações requeridas pela Autoridade Fiscal, a contribuinte teve mais trinta dias após a ciência dos autos de infração (portanto, até 19/01/2009) para juntá-los em sua defesa, de forma a infirmar o trabalho fiscal e, mais que tudo, dispôs de um prazo

adicional de mais quase QUATRO ANOS (até a data do presente julgamento), para juntar mencionados papéis e declinar os informes pertinentes.

Não o fez, motivo pelo qual, improcedente seu reclamo.

Do exposto, entende-se que não houve transgressão aos Princípios da Reserva Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa, portanto afasta-se as referidas alegações da Recorrente.

A recorrente afirma que houve violação à lei complementar 105/2001 e ao Decreto 3.724/2001, diante da ausência do relatório circunstanciado.

Verifica-se que as RMF foram expedidas, estando expressamente nelas consignado que a requisição era indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, conforme excetos do Acórdão 05-24.342 - 5ª Turma da DRJ/CPS lavrado no curso do processo nº 10830.007893/2008-61:

Às fls. 107/109 vê-se que as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) foram expedidas pela Delegada da Receita Federal de Campinas, em 17/01/2008, nos termos do art. 4º, c/c art. 2º §5º, do Decreto nº 3.724, de 2001, com a redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

[...]

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

Quanto à indispensabilidade das informações relativas à movimentação financeira, prevista no §5º do art. 2º, recorde-se que a autoridade fiscal consignou ter intimado a pessoa jurídica em 13/12/2007 e 04/01/2008 a apresentar seus extratos bancários, sendo emitida a RMF devido à falta de atendimento no prazo determinado – hipótese arrolada, por outro lado, no art. 3º do decreto:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

[...]



VII-previstas no art. 33 da Lei no 9.430, de 1996;

[..]

Por sua vez, o art. 33 da Lei 9.430, de 1996, estabelece:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

Neste contexto é que em 17/01/2008 foram expedidas as RMF de fls. 107/109, estando expressamente nelas consignado que a requisição era *indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso*.

Constata-se que, no presente caso, a ausência do relatório circunstanciado nos autos não compromete a validade da prova obtida no procedimento fiscal, diante da inequívoca caracterização de uma das hipóteses autorizadoras da requisição de informações relativas a operações financeiras. Também observa-se que não houve violação do direito de defesa, pois todas as informações obtidas foram disponibilizados ao contribuinte, nesse sentido o acórdão 05-24.342 - 5ª Turma da DRJ/CPS lavrado no curso do processo n.º 10830.007893/2008-61:

Entende-se que o relatório circunstanciado exigido pelo Decreto n.º 3.724, de 2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira e sua ausência, nos autos, não determina a ilegalidade da prova. As informações requeridas nas RMF é que devem obrigatoriamente integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

Em relação à ausência, nos autos, do relatório circunstanciado que embasa a expedição da RMF, oportuno transcrever o que dispõe o Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5o do art. 2o as autoridades competentes para expedir o MPF.

§1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I-Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II-Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III-presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV-gerente de agência.

§2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

[...]

§5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

[...]

§8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

Art.5º As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I-compreendem:

a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;

b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;

II-deverão:

a) ser apresentadas, no prazo estabelecido na RMF, à autoridade que a expediu ou aos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF correspondente;

b) subsidiar o procedimento de fiscalização em curso, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

c) integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

[...]

O decreto estabelece a necessidade de elaboração de relatório circunstanciado pelo auditor-fiscal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato, documento que servirá de base para a expedição da RMF, esta destinada à instituição financeira. Todavia, tal relatório não se destina ao fiscalizado, mas tem a finalidade única e exclusiva de convencer a autoridade administrativa responsável de que se trata de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade a ensejar a expedição de RMF.

Ainda, a alínea “c”, do inciso II, do art. 5º, prevê que as informações requeridas nos citados documentos é que devem obrigatoriamente integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

No presente caso, além de inequívoca a caracterização de uma das hipóteses autorizadoras da requisição de informações relativas a operações financeiras, a fiscalização fez constar as informações relativas à movimentação bancária da pessoa jurídica requisitadas, as quais deram azo à imputação de omissão de receitas com fundamento em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

Conclui-se, portanto, que a ausência, nos autos, do relatório circunstanciado não compromete a validade da prova obtida no procedimento. Ainda, em nada macula o exercício do direito de defesa do contribuinte, posto que as informações obtidas junto às instituições bancárias foram disponibilizadas ao contribuinte. Recorde-se, por fim, que o §8º, do art. 4º, prevê que *a expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.*

Antes do exposto, rejeita-se as alegações da recorrente quanto à violação à lei complementar 105/2001 e ao Decreto 3.724/2001.

A Recorrente afirma que houve violação aos termos da lei nº 9430/96, diante da ausência de individualização dos créditos.

Reproduz-se a seguir o Termo de Início de Fiscalização, em o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e outros créditos nas contas bancárias, nos meses de abril a junho de 2.003:

| TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Unidade DRF/CAMPINAS | | Número do MPF 0810400.2008-001351-0 (Código de acesso ao MPF : 00114899) | |
| Contribuinte Nome/Razão Social EDICAMP PUBLICAÇÕES CULTURAIS LTDA - EPP | | CPF/CNPJ 05.007.484/0001-14 | |
| Logradouro Rua Conceição | Número 233 | Complemento sala 1808 | Telefone |
| Bairro Centro | Cidade/UF Campinas - SP | CEP 13.050-000 | |
| Contexto | | | |

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 2.354/54; inciso I do artigo 1º da Lei 4.729 de 14 de julho de 1.965 e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, em cumprimento ao MPF acima, que poderá ser acessado, pela internet, no sítio da Receita Federal do Brasil, endereço "www.receita.fazenda.gov.br", damos início à fiscalização do contribuinte acima identificado, INTIMANDO-O a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da ciência deste, os elementos abaixo especificados:

1. Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e outros créditos nas contas bancárias, nos meses de abril a junho de 2.003.
2. Comprovar se os depósitos bancários de origem não comprovadas, relativos ao período 12/2.004 a 12/2.005, tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, da venda de livros.
3. Os depósitos e outros créditos relacionados nos referidos extratos, cópias anexas, foram transcritos em planilhas anexas, onde foram excluídos os valores que puderam, a priori, ser identificados como não sendo ingresso de novos recursos, tais como empréstimos contraídos, resgates de aplicações, bem como foram excluídos os estornos de lançamentos, cheques depositados e devolvidos, etc.

Observa-se que consta no referido termo que “os depósitos e outros créditos relacionados nos referidos extratos, cópias anexas, **foram transcritos em planilhas anexa**; onde foram excluídos os valores que puderam, a priori, ser identificados como não sendo ingresso de novos recursos, tais como empréstimos contraídos, resgates de aplicações, bem como foram excluídos os estornos de lançamentos, cheques depositados e devolvidos, etc.”.

Consultando-se o presente processo não foram localizadas as referidas planilhas, contudo entende-se que a sua ausência seria suprida pela presença dos extratos bancários, onde há a individualização dos créditos, pois estão indicadas as datas dos créditos, a denominação referente a operação bancária, como também os valores das operações. Provido dessas informações, torna-se possível ao contribuinte esclarecer ao agente público os valores conflitantes, tanto no momento em que foi intimado, como no momento em que lhe é facultado o direito de apresentar a impugnação/recurso.

Ante o exposto rejeita-se as afirmações da recorrente quanto à violação ao artigo 42 da lei n.º 9430/96.

Do Mérito

A Recorrente alega que a Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), neste caso serviu de base para o Termo de Início de Fiscalização e, o seu artigo 11, § 3º VEDAVA expressamente a utilização dos dados colhidos da CPMF pela Secretaria da Receita Federal com intuito de constituir crédito tributário.

Nota-se que a Recorrente utiliza-se de uma redação antiga da Lei n.º 9311/96, ou seja, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 10.174/2001, que permitiu a Receita Federal utilizar as informações de movimentação financeira para efetuar o lançamento, neste sentido a decisão recorrida:

A interessada também alegou a inaplicabilidade do artigo 11, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 9311/1996, o que também não confere. O §3º citado pela interessada foi feito em sua redação **antiga**, isto é, **antes da alteração introduzida pela Lei n.º 10.174/2001**, o que fulmina os argumentos assentados sobre dispositivo modificado.

Para melhor visualização, transcrevem-se ambas as redações (a original, já alterada e citada pela defesa e a nova redação, vigente desde 2001):

a) redação original (alterada):

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

b) redação vigente a partir de 2001:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001)

Como se pode verificar, não existe mais a vedação que existia, vedação essa que impedia a Secretaria da Receita Federal de utilizar os dados das Declarações de CPMF para a constituição dos créditos relativos a outras contribuições ou impostos que não a própria CPMF.

Ademais, o procedimento executado pela autoridade fiscal cumpriu os quesitos determinados pelo Decreto nº 3724/2001, e alterações posteriores, pelo que se mostra irretocável.

A Recorrente afirma que, em recente decisão do STF, confirmou-se a impossibilidade da quebra do sigilo bancário diretamente pela Receita Federal.

O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

A Recorrente defende a impossibilidade de caracterização do depósito bancário como fato gerador do imposto de renda.

Ressalta-se que o lançamento no presente caso tem como base a presunção legal de que os valores creditados em relação aos quais a contribuinte não comprovou a origem foram considerados como omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

(...)

O referido dispositivo guarda presunção legal de omissão de rendimentos, do tipo *juris tantum* (relativa), que decorre unicamente da falta de comprovação da origem dos recursos depositados. Caberia ao Recorrente para afastar a presunção simplesmente a comprovação da origem dos recursos através da apresentação de documentação hábil e idônea, o que não foi feito no presente caso.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias