

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

Processo nº 10980.011030/2005-21
Recurso nº 151.504 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.191 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS/SIMPLES
Recorrente BERNARDO WOICECOSKI - ME
Recorrida 2ª TURMA / DRJ CURITIBA / PR

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

Exercício: 2001

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NEGATIVA DE PEDIDO DE PERÍCIA - INOCORRÊNCIA.

A realização de exame pericial não constitui direito subjetivo do contribuinte, mas prerrogativa do julgador, se entendê-la necessária. Se os quesitos formulados pelo contribuinte dizem respeito a matéria de fato, que já consta dos autos, ou à interpretação e aplicação da legislação tributária, correta a decisão de primeira instância que considerou a perícia prescindível e rejeitou o pedido. Essa negativa não constitui causa de nulidade da decisão recorrida.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - PROVA EMPRESTADA - VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL - SUPRESSÃO DO CONTRADITÓRIO - INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento se resta evidenciado nos autos que os extratos bancários não são “prova emprestada” mas, ao contrário, foram obtidos com respeito às regras legais e infralegais pertinentes e com respeito ao contraditório desde a fase procedimental.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - EMPRESA INATIVA - INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o lançamento quando resta comprovado nos autos que a empresa se mantinha ativa durante todo o período fiscalizado, fato também expressamente admitido em resposta a intimação.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por

1

homologação. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 173, I, do CTN.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - SIGILO BANCÁRIO - VIOLAÇÃO - INOCORRÊNCIA.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial - art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001. Inaplicáveis à espécie os incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal/1988.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submete ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incide de imediato, ainda que relativa a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA.

Deve ser mantida a multa qualificada de 150% quando resta comprovada nos autos a conduta dolosa do contribuinte, evidenciada pela continuidade das operações e movimentações financeiras da empresa em todos os meses do ano, mesmo após sua extinção formal, além da entrega à Administração Tributária de declaração com valores diminutos e, posteriormente, zerados, aqui incluído o período posterior à extinção formal.

SUJEIÇÃO PASSIVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN é também atribuída aos administradores da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. No caso concreto, as pessoas indicadas como responsáveis solidários comprovadamente concorreram para que a pessoa jurídica continuasse operando e movimentando contas-correntes bancárias, mesmo após sua extinção formal.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, manter a responsabilidade tributária imputada aos Srs. Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



WALDIR VEIGA ROCHA – Presidente e Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana de Barros Fernandes, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, João Francisco Bianco, Valmir Sandri e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

BERNARDO WOICECOSKI E OUTROS (responsáveis tributários por ADRIÁTICA ÓTICA LTDA., CNPJ 02.296.536/0001-21 - extinta), já qualificados nestes autos, inconformados com o Acórdão nº 06-19.847, de 06/11/2008, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, recorrem voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 05/10/2005 (ciência em 06/10/2005) contra os sujeitos passivos BERNARDO WOICECOSKI, CPF 064.368.709-20, DEMÓSTENES ALBERNAZ, CPF 403.489.389-34, FLORISA VIEIRA SALES, CPF 829.960.089-87 e DIÓGENES ODORICO CARLOS WOSTIROSCHKI ALBERNAZ, CPF 316.762.519-87, todos na qualidade de responsáveis tributários por ADRIÁTICA ÓTICA LTDA., CNPJ 02.296.536/0001-21 (extinta), exigindo-lhes os tributos integrantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, quais sejam, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) (fl. 301), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) (fl. 308), Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) (fl. 315), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (fl. 322) e Contribuição para Seguridade Social (INSS) (fl. 329), acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora, perfazendo o crédito tributário de R\$ 238.287,30, tudo relativo ao ano-calendário 2000, conforme demonstrativo consolidado de fl. 06.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa Adriática Ótica Ltda, CNPJ nº 02.296.536/0001-21, extinta em 18/09/2000, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 281/285):

Omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários.

Insuficiência de recolhimento, pela diferença entre as alíquotas aplicáveis à receita declarada e à receita efetiva, esta apurada com a inclusão das receitas omitidas.

Tendo em vista que a empresa Adriática Ótica Ltda foi extinta em 18/09/2000, tanto o auto de infração de IRPJ quanto os decorrentes foram lavrados contra o interessado, Bernardo Woicescoski, sócio majoritário da empresa extinta.

Foram também lavrados Termos de Declaração de Sujeição Passiva Solidária (fls. 333, 334 e 335) das pessoas físicas Demóstenes Albernaz (que geria a empresa), Florisa Vieira Sales (sócia minoritária) e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz (que assinava a movimentação financeira em bancos), nos termos do inciso I do art. 135 do CTN, combinado com o inciso VII do art. 134 do mesmo Código.

Em 04/11/2005, representados por procuração (fls. 437/442), a empresa Adriática Ótica Ltda e as pessoas físicas Bernardo Woicescoski, Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz, Demóstenes Albernaz e Florisa Vieira Sales apresentaram impugnação (fls. 339/372) articulada da seguinte forma, em síntese:



suscitam a preliminar de decadência em relação aos períodos anteriores a 05/10/2000. Para isso, referem-se ao § 4º do art. 150 do CTN e alegam que, para o presente caso, não se aplica o art 173, I, do mesmo código, por se estar aqui tratando de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado;

pedem a exclusão de Diógenes Carlos Wostiroschki Albernaz e Demóstenes Albernaz do pólo passivo dos lançamentos, porque não eram sócios da empresa Adriática Ótica Ltda., nem tampouco se enquadram nos arts. 134, VII, e 135, I, do CTN, que segundo a autoridade fiscal seriam os dispositivos autorizadores de sua inclusão como responsáveis solidários;

pedem a nulidade dos autos de infração, por quebra do sigilo bancário sem a devida autorização judicial e instauração do devido processo legal;

dizem que o direito à inviolabilidade de informações acerca da movimentação de valores mobiliários do cidadão é uma das facetas dos direitos à privacidade e à intimidade, consagrados pela Carta Magna em seu art. 5º, X e XII;

alegam que o sigilo bancário abarcado pelo direito à intimidade e à vida privada, estando inserido na Constituição Federal, não pode ser diminuído em decorrência da edição de uma lei ordinária;

lembram que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se manifestou no sentido de que não é cabível a aplicação retroativa da Lei Complementar 105, de 2001;

dizem que a Lei nº 4.595, de 1964, ainda se encontra em vigor e que ela, em seu art. 38, condiciona a quebra do sigilo bancário à prévia autorização judicial;

lançam mão do art. 5º, LVI, da CF, para concluir que as informações referentes aos saldos, movimentações e extratos bancários, se obtidos ao arrepio dos preceitos constitucionais, devem ser tidos por ilegais e não possuem qualquer valor probante;

alegam que a Lei nº 9.311, de 1996, restringiu a utilização de informações fornecidas pelas instituições bancárias ao lançamento de CPMF, e que a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, não pode atingir fatos geradores regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para o lançamento de outros tributos ou contribuições;

asseveram que a aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, não fere apenas o princípio geral de direito intertemporal (eficácia da lei restrita aos fatos verificados durante a sua vigência), mas também a Lei nº 4.595, de 1964, com status de lei complementar, e que é destituído de fundamento constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que institui novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliou os poderes de investigação das autoridades administrativas, posto que esse parágrafo se refere ao procedimento administrativo e a prerrogativas meramente instrumentais, não tendo o condão de permitir a utilização da movimentação financeira do contribuinte para o lançamento de crédito tributário relativo a operações anteriores à vigência da Lei nº 10.174, de 2001;

dizem ser incabível a aplicação da multa de 150%, uma vez que não ficou demonstrado o nítido intuito de fraude, nem a empresa deixou de prestar informações ao agente do Fisco - mas apenas resguardou seu direito constitucional ao sigilo bancário -, além de

 5

que a Fiscalização dispunha de meios para localizar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias;

alegam que os Tribunais Pátrios consolidaram o entendimento de que é ilegítimo o lançamento tributário única e exclusivamente com base em depósitos bancários que supostamente comprovariam omissão de receitas, sem quaisquer outros elementos que comprovem a certeza e liquidez do crédito que se pretende cobrar, como no caso em análise;

requerem a realização de perícia contábil, para responder a 5 quesitos, os quais descrevem à fl. 372.

A 2ª Turma da DRJ em Curitiba/PR analisou a impugnação apresentada pelo sujeitos passivos e, por via do Acórdão nº 10.038, de 26/01/2006 (fls. 444/460), considerou procedente o lançamento. Referida decisão não apreciou o pedido de que Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz fossem excluídos do pólo passivo tributário.

Da decisão de primeira instância foi dada ciência tão somente ao Sr. Bernardo Woicecoski, em 14/02/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 465. Inconformado, o Sr. Bernardo apresentou recurso voluntário em 14/03/2006 conforme carimbo de recepção à folha 466.

O processo foi levado a julgamento na Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, cujo colegiado, em 13/09/2007, decidiu declinar competência ao Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 303-34.738, fls. 543 e segs.). Na sequência, a Quinta Câmara do também extinto Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu anular a decisão de primeira instância, para que nova decisão fosse proferida, com a apreciação dos argumentos acerca da sujeição passiva (Acórdão nº 105-17.039, de 29/05/2008, fls. 559 e segs.).

Em cumprimento, a 2ª Turma da DRJ em Curitiba/PR prolatou o Acórdão nº 06-19.847, de 06/11/2008 (fls. 593/612), mediante o qual considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DA DECISÃO ANTERIOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO.

Tendo o E. Conselho de Contribuintes anulado a decisão anterior de primeira instância, por falta de apreciação do pleito de afastamento da responsabilidade tributária de pessoas ligadas à autuada, procede-se a novo julgamento, incluindo a questão suscitada.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia, quando não indicados o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.



Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação.

MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÃO QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a multa de 150%, por infração qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

São responsáveis pelos tributos exigidos da pessoa jurídica, os diretores, gerentes ou representantes que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela dissolução irregular da empresa.

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

Ano-calendário: 2000

REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.

A Lei Complementar 105, de 2001, regulamentada pelo Decreto 3.724, de 2001, que autoriza à autoridade fiscal requisitar informações acerca da movimentação financeira dos contribuintes, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que, a teor do § 1º do art. 144 do CTN, as informações requisitadas podem se referir a períodos pretéritos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita ou rendimento a existência de 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; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Da decisão de primeira instância, mais uma vez, foi dada ciência tão somente ao Sr. Bernardo Woicecoski, em 20/11/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 616. Em 22/12/2008 (carimbo de recepção à fl. 617) foi apresentado recurso voluntário, subscrito por

 7

procurador (procurações às fls. 437/442), em nome da empresa Adriática Ótica Ltda. e das pessoas físicas Bernardo Woicecoski, Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz, Demóstenes Albernaz e Florisa Vieira Sales. As razões de recurso se encontram às fls. 619/650. Nelas os recorrentes reiteram nos mesmos termos os argumentos já trazidos na fase impugnatória, acrescidos das seguintes preliminares:

A decisão recorrida seria nula, por cerceamento de seu direito à ampla defesa ante a impossibilidade de produção das provas requeridas. Tal teria ocorrido, por sua ótica, pelo indeferimento do requerimento de produção de provas, especialmente a pericial contábil.

Os autos de infração seriam nulos, por utilizar-se de provas emprestadas. Essas provas emprestadas seriam, afirma, os extratos bancários, fornecidos coercitivamente por instituições financeiras, sem que houvesse sido concedido o prazo solicitado para sua apresentação. Conclui que teria havido desrespeito ao devido processo legal e ao contraditório na fase procedimental.

Os autos de infração seriam nulos nos períodos de inatividade. Sustenta que, “apesar de haver movimentação financeira da empresa, não há que se falar em atividade, e conseqüentemente em faturamento, não podendo ser imposto os tributos daí decorrentes”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Analisando, inicialmente, a preliminar suscitada de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito da interessada à ampla defesa, o que teria ocorrido pelo indeferimento do pedido de perícia contábil.

A matéria é regulada pelos artigos 16 e 18 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcritos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]



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 nº 8.748, de 1993)

[...]

No processo administrativo fiscal, Neder e López¹ lecionam que:

[...] a perícia não se constitui em direito subjetivo do autuado, cabendo ao julgador, se, justificadamente, entendê-la desnecessária, não acolher o pedido formulado pelo interessado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico.

O comentário se amolda perfeitamente à situação em tela. Os quesitos formulados pela então impugnante (fl. 372), a serem respondidos por exame pericial, dizem respeito ou a matéria de fato, que já se encontra nos autos, ou à interpretação e aplicação da legislação tributária, para o que o conhecimento do julgador é pressuposto, descabendo a pretensão de que um perito contábil possa ou deva conduzi-lo nesse particular.

No caso sob exame, as provas a serem produzidas são de natureza diversa, eminentemente documentais, e que deveriam ser tempestivamente acostadas aos autos pelas partes interessadas, na medida do ônus que recai sobre cada uma, o que há de ser oportunamente apreciado neste voto. Revela-se, assim, prescindível a perícia requerida.

Ademais, a interessada deixou de atender aos requisitos estabelecidos pelo art. 16, § 4º, acima, ao não identificar o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito, pelo que, a teor do § 1º do mesmo dispositivo, seu pedido deve ser considerado não formulado.

Por duplo fundamento, assim, entendo correta a decisão de primeira instância, neste particular, e não vislumbro qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa. Conseqüentemente, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

A próxima preliminar argüida é de nulidade dos autos de infração por utilizar-se de provas emprestadas. Essas provas emprestadas seriam, afirma a recorrente, os extratos bancários, fornecidos coercitivamente por instituições financeiras, sem que houvesse sido concedido o prazo solicitado para sua apresentação. Conclui a interessada que teria havido desrespeito ao devido processo legal e ao contraditório na fase procedimental.

Também aqui, não lhe assiste razão.

Mais uma vez, recorro às preciosas lições de Neder e Martinez² sobre o conceito de prova emprestada:

¹ NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. p. 260.

² NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. pp. 173/174.



Segundo Moacir Amaral Santos, provas emprestadas constituem-se de documentos, depoimentos, exames trazidos por certidão de um processo para outro, com o fim de fazer prova. No processo administrativo, a prova emprestada é aquela formada em outro processo administrativo ou judicial, como, por exemplo, a trazida de processo formado por outro órgão público que apure fatos que tenham repercussão tributária

Não é o caso dos presentes autos, em que as provas questionadas pela recorrente, a saber, os extratos bancários, foram obtidos por requisição às instituições financeiras, com total observância dos requisitos legais. É curioso observar que a jurisprudência colacionada pela recorrente diz respeito a lançamento de IRPJ baseado em valores arbitrados pela Fazenda Estadual em procedimento fiscal relativo ao ICMS, ou seja, rigorosamente a situação que a doutrina caracteriza como prova emprestada. Mas não consigo extrair daí a conclusão por ela pretendida, de que a situação sob análise também se enquadre no conceito de prova emprestada.

Acerca do alegado desrespeito ao devido processo legal e ao contraditório na fase procedimental, compulsando os autos, constato que o Termo de Início de Fiscalização (fl. 07) foi lavrado em 11/11/2004, com prazo de 20 dias para a apresentação de diversos livros e documentos, entre os quais os extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras (item 7). À fl. 26 encontro pedido de prorrogação de prazo por 60 dias, datado de 26/11/2004. Foi concedida prorrogação de 20 dias. À fl. 27 encontro novo pedido de prorrogação de prazo, datado de 01/12/2004, por mais 20 dias.

Em 09/03/2005, finalmente, a interessada respondeu ao Fisco que seria impossível atender ao solicitado no Termo de Início de Fiscalização, em face do extravio de *“todo (sic) os seus documentos fiscais e contábeis”*, anexando cópia de publicação do fato em 01/02/2005, no jornal Gazeta do Povo.

As Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) dirigidas aos bancos Banestado S/A (fl. 35) e Unibanco (fl. 64) são datadas de 13/01/2005, ocasião em que já se haviam transcorrido, sem atendimento, 63 dias desde a primeira solicitação dos extratos ao contribuinte. Descabida, pois, a reclamação de que o pedido de prorrogação não teria sido atendido. Não vislumbro, igualmente, qualquer desrespeito ao devido processo legal, posto que as RMFs foram expedidas quando o sujeito passivo se encontrava sob ação fiscal, tendo sido previamente intimado a apresentar os extratos bancários, sem atender ao Fisco, e o exame desses documentos se revelava indispensável aos trabalhos da fiscalização, em face das discrepâncias entre o volume das movimentações financeiras e os valores declarados à Receita Federal.

Obtidos os extratos bancários requisitados às instituições financeiras, o contribuinte foi regularmente intimado (fls. 140/163), em 29/03/2005, a comprovar a origem dos depósitos/créditos em suas contas-correntes bancárias, relacionados individualizadamente por data, histórico e valor. Sua resposta, datada de 27/04/2005 (fl. 164), se limita a afirmar genericamente que *“em análise aos créditos lançados afirmamos tratarem-se de fruto de venda de mercadorias efetuadas pela empresa”*.

Constato, assim, que, ao contrário do que afirma a recorrente, não se prescindiu do contraditório na fase procedimental, e inexistiu motivo para a nulidade dos lançamentos.

A seguir, a recorrente protesta pela nulidade dos autos de infração nos períodos de inatividade. Sustenta que, *“apesar de haver movimentação financeira da empresa,*

não há que se falar em atividade, e conseqüentemente em faturamento, não podendo ser imposto os tributos daí decorrentes”.

Mais uma vez não lhe assiste razão. A alegação se mostra evidentemente protelatória, em vista do reconhecimento da administradora da empresa (fl. 164) de que os créditos bancários eram fruto de venda de mercadorias efetuadas pela empresa. Ademais, o próprio fato de efetuar movimentações bancárias, independentemente de sua origem, já afasta a possibilidade de que o contribuinte se encontrasse inativo, no período autuado.

Pelo exposto, rejeito também este argumento.

Na vasta esteira das nulidades suscitadas, passo a tratar das alegações contra a quebra do sigilo bancário sem a devida autorização judicial e instauração do devido processo legal, contrariando assim preceitos constitucionais, especialmente os incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal em vigor.

A Turma Julgadora, em primeira instância, não lhe deu razão, afastando as preliminares suscitadas. Também assim o faço.

Quanto à necessidade de autorização judicial para acesso às informações bancárias, devem ser examinadas as disposições dos arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, a seguir transcritos (grifos não constam do original)

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

[...]

§ 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. 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.

Como facilmente se observa, a Lei autoriza o acesso das autoridades tributárias diretamente aos registros das instituições financeiras, sem que haja violação do



dever de sigilo, desde que haja procedimento fiscal em curso, e que os exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação do art. 6º, ou seja, a perfeita delimitação das condições a que a lei se refere, foi feita pelo Poder Executivo mediante o Decreto nº 3.724/2001.

Não há que se falar, portanto, em reserva de jurisdição. Aliás, mesmo para aqueles que entendem que o sigilo bancário pode ser compreendido como espécie do direito à intimidade, em um sentido amplo, protegido pelo inciso X do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (o que não é pacífico), há que se notar que o texto constitucional, neste caso, é silente quanto à necessidade ou não de prévia autorização judicial. Quando quis, o legislador constitucional fez constar explicitamente a competência exclusiva do Poder Judiciário para determinadas matérias, como, por exemplo, a busca domiciliar, prevista no inciso XI, a interceptação telefônica (inciso XII) e a decretação de prisão de qualquer pessoa, ressalvada a hipótese de flagrância (inciso LXI, todos do art. 5º).

Eis o texto dos dispositivos constitucionais invocados pela recorrente:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

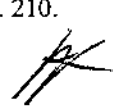
[...]

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Ainda quanto ao conceito de intimidade, conquanto possa ser tido de maneira mais ampla, quase como sinônimo de privacidade, abrangendo também a vida privada, a honra e a imagem, o fato é que a Constituição fez questão de separar esses aspectos, o que nos leva a adotar um conceito mais restrito. José Afonso da Silva, citando René Ariel Dotti, ensina que a intimidade se caracteriza como “a esfera secreta da vida do indivíduo na qual este tem o poder legal de evitar os demais”³. O mesmo autor cita conceito de Adriano de Cupis, que define a intimidade como “o modo de ser da pessoa que consiste na exclusão do conhecimento de outrem de quanto se refira à pessoa mesma”⁴. Veja-se que estes conceitos não têm precisa linha demarcatória, correndo o risco de ambigüidade ou de referências circulares. No entanto, a linha comum a ser observada é que a intimidade vela sobre segredos e particularidades do foro moral e íntimo do indivíduo.

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. rev. e atual., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, pág. 210.

⁴ SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 210.



Já quanto à vida privada, separada da intimidade pelo texto constitucional, mais uma vez é de se recorrer a José Afonso da Silva⁵:

... a vida das pessoas compreende dois aspectos: um voltado para o exterior e outro para o interior. A vida exterior, que envolve a pessoa nas relações sociais e nas atividades públicas, pode ser objeto das pesquisas e das divulgações de terceiros, porque é pública. A vida interior, que se debruça sobre a mesma pessoa, sobre os membros de sua família, sobre seus amigos, é a que integra o conceito de vida privada, inviolável nos termos da Constituição.

A próxima etapa da análise é verificar se a movimentação bancária estaria abrangida pela proteção constitucional. Considerando o exposto anteriormente, seria uma distorção admitir que sim. Afinal, os dados bancários de uma pessoa refletem aspectos de seu patrimônio, que em princípio nenhuma relação têm com seu foro moral e íntimo, e apenas indiretamente poderiam ser aspecto da vida interior a que se refere José Afonso da Silva. Seria mais adequado caracterizar o sigilo bancário como um dos instrumentos de defesa da propriedade, como proteção contra a curiosidade sem justo motivo de terceiros ou concorrentes.

Essa linha de raciocínio ganha ainda mais força ao analisar a possível aplicabilidade do dispositivo constitucional às pessoas jurídicas, no que tange à proteção à intimidade e à vida privada. Ora, trata-se de valores típicos da pessoa humana, de conceitos atinentes à dimensão interna da entidade (pessoa). Inaplicáveis, assim, às pessoas jurídicas, criações abstratas do Direito, despossuídas de intimidade. Em se tratando de empresas, fica ainda patente que a movimentação bancária pode revelar tão somente aspectos patrimoniais, não abrangidos pelo inciso X do art. 5º da CF/88.

Passemos, então, à análise do inciso XII do art. 5º, que trata da proteção das comunicações.

O segredo das correspondências desde longa data tem reclamado proteção, praticamente ao mesmo tempo da criação de um serviço postal. A facilidade de comunicação surgida para os particulares trouxe fundados receios da divulgação e da utilização indevida das informações. O surgimento de novas formas de comunicação, como o telégrafo e o telefone, fez com que a proteção fosse ampliada, com os mesmos fundamentos. A Constituição anterior (1967) estabelecia que “*é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas*”.

O constituinte de 1988 inovou, ao introduzir a palavra “*dados*”. A propósito, cabe transcrever o comentário de Bastos e Martins⁶ em 1989, ainda no calor do surgimento do novo texto constitucional:

De logo faz-se mister tecer críticas à impropriedade desta linguagem. A se tomar muito ao pé da letra, todas as comunicações seriam invioláveis, uma vez que versam sempre sobre dados. Mas pela inserção da palavra no inciso vê-se que não se trata propriamente do objeto da comunicação, mas sim de

⁵ SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 211.

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, pág. 73.

uma modalidade tecnológica recente que consiste na possibilidade das empresas, sobretudo financeiras, fazerem uso de satélites artificiais para comunicação de dados contábeis.

Em que pese a existência de opiniões em contrário, a melhor interpretação é a de que a proteção de que trata esse inciso recai sobre as comunicações, em suas diversas modalidades, e não sobre os dados ou informações que estão sendo comunicados. Assim também pensa Ferraz Jr.⁷: “*Obviamente, o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefonia*”. Quanto às informações contidas nessa comunicação, sua proteção se dará pela legislação constitucional ou mesmo infraconstitucional específica, conforme seu conteúdo. Assim, se a comunicação versar sobre aspectos íntimos das pessoas, estarão sob o manto da proteção à intimidade (inciso X do art. 5º). Se foram informações sobre movimentação bancária, será aplicável a legislação que rege essa matéria. O que a Constituição veda é que um terceiro, que nada tem a ver com a relação comunicativa, entre na transmissão (por qualquer de seus modos) e acesse indevidamente os dados transmitidos.

Se, por hipótese, um magistrado, em situação prevista legalmente, determina o acesso do fisco à movimentação financeira de um determinado contribuinte, não se há de cogitar da interceptação das ordens de pagamento feitas eletronicamente, emitidas pelo titular da conta. Deve, entretanto, o banco repassar ao fisco as informações armazenadas em sua base de dados. Não cabe falar, aqui, em sigilo de dados.

Em reforço dessa linha interpretativa, de que apenas o ato comunicacional está protegido pelo inciso XII, Ferraz Jr.⁸ lembra que o texto constitucional estabelece essa vedação em caráter absoluto, com ressalva apenas quanto às comunicações telefônicas. E o faz em face de sua volatilidade. Nas comunicações por correspondência, telegráfica e de dados, na presença do interesse público, é possível a reconstituição das informações transmitidas e a obtenção de provas com base nos vestígios materiais da comunicação: a carta guardada, o telegrama, as informações armazenadas em um computador. Ao contrário, o conteúdo das conversas telefônicas se perderia por completo, se não fosse a permissão, nos casos especificados, de suas gravações, comumente denominadas “*grampos telefônicos*”.

Pelo exposto, resta demonstrada a inaplicabilidade dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao sigilo bancário.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco,

⁷ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Sigilo Fiscal e Bancário*. In: PIZOLIO, Reinaldo, e GAVALDÃO Jr., Jayr Viégas (Coordenadores). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo, Quartier Latin, 2005, pág. 25.

⁸ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Obra citada, pág. 27.



em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

No caso em tela, ressalte-se, a movimentação financeira objeto de autuação não se encontrava adequadamente escriturada no livro Caixa nem suportada por documentos hábeis e idôneos, como seria obrigação da recorrente, a teor do disposto na alínea "a" do § 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/1996 (grifos não constam do original):

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º.

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;

b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;

c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, ...;

III - contribuição de melhoria,

§ 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.

O caput do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o

texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.

Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

[...]

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:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

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

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.



Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Afasto, assim, as alegações da recorrente quanto à necessidade de ordem judicial para o afastamento de seu sigilo bancário.

A seguir, ainda em sede de preliminares, resta apreciar a alegada irretroatividade da Lei nº 10.174/2001. Para tanto, necessário se faz breve retrospecto das alterações legislativas ocorridas, envolvendo essa lei e sua aplicação.

A Lei Federal nº 9.311, de 24/10/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), disciplinou também a fiscalização e a utilização dos dados relativos à arrecadação dessa contribuição social em seu artigo 11, a seguir transcrito (grifo não consta do original):

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

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

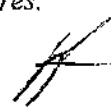
§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos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

§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização.

Posteriormente, outra Lei Federal, a de nº 10.174, de 09/01/2001, deu nova redação ao parágrafo 3º acima, que passou a vigorar da seguinte forma (grifo não consta do original):

§ 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.



Observa-se que a alteração passou a permitir à Receita Federal a utilização de informações decorrentes da fiscalização e arrecadação da CPMF com o fim de instauração de procedimento administrativo tendente à apuração de eventuais créditos tributários de outros tributos, como, por exemplo, o imposto sobre a renda. Em outras palavras, as informações da CPMF passaram a servir como parâmetro para a fiscalização de outros tributos.

De pronto, o órgão fiscalizador começou a utilizar tão valioso instrumento para procedimentos fiscais abrangendo os períodos ainda não atingidos pelo prazo decadencial, vale dizer, períodos anteriores à alteração legislativa introduzida pela citada Lei nº 10.174/2001. Seu entendimento foi de que se tratava de norma procedimental ou formal, de aplicabilidade imediata, nos termos do artigo 144, § 1º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Sua aplicação se fez, na maior parte dos casos, de forma conjugada com as disposições do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, rigorosamente conforme ocorreu no presente caso.

Muitas foram as vozes que se levantaram contra a aplicação da Lei nº 10.174/2001 para apuração de crédito tributário referente a períodos anteriores à sua vigência, atribuindo-lhe conteúdo material e não meramente procedimental. Em assim sendo, não se aplicaria o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, mas sim o art. 105 do mesmo diploma legal, o qual veda a aplicação retroativa. Essas vozes se materializaram em ações judiciais, que foram, afinal, apreciadas pelo STJ.

A partir do início de 2004, aquela corte vem decidindo de forma reiterada, com o conteúdo a seguir transcrito (os grifos não constam do original):

[...]

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

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

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

O trecho transcrito é da ementa de acórdão prolatado pelo STJ no Recurso Especial nº 623.929-PR (DJ 30/08/2004). Com idêntico teor, acórdãos nos seguintes processos, entre muitos outros: RESP nº 498.354-SC (DJ 16/02/2004); RESP nº 506.232-PR (DJ 16/02/2004); RESP nº 576.304-PR (DJ 22/03/2004); RESP nº 608.274-PR (DJ 31/05/2004); RESP nº 617.092-PR (DJ 22/11/2004). Relator: Min. Luiz Fux.



Embora o foco da discussão no STJ tenha sido a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, e não propriamente a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (nem poderia ser, pois a competência para tal é deferida ao STF), o ponto 7 da ementa acima transcrita admite a aplicação conjunta dos dois dispositivos, sem qualquer restrição ou ressalva.

Exatamente esse é o meu entendimento: por se tratar de norma de caráter procedimental, a qual amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, a aplicação da Lei nº 10.174/2001 é imediata ao lançamento. De se observar que é outra a lei material que autoriza a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com vigência a partir de 1997, que não está em questão aqui.

Sobre o assunto, cabe ainda mencionar o Acórdão CSRF 04-00108, de 22/09/2005, cuja ementa transcrevo abaixo, para bem ilustrar o entendimento já pacificado na esfera administrativa:

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Pelo exposto, rejeito os argumentos contrários à aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001.

Entendo que resta, também, cabalmente demonstrada a legalidade e a regularidade dos procedimentos empregados para obtenção dos extratos bancários, pelo que não se há de falar, no caso, de provas obtidas por meios ilícitos, de forma que pudesse provocar a nulidade do feito fiscal.

No que toca às alegações de que o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários por fatos geradores ocorridos anteriormente a 05/10/2000 teria sido alcançado pela decadência, deixo para me pronunciar após a análise sobre a qualificação da multa aplicada e sobre o intuito de fraude, o que poderá alterar o termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

No mérito, a recorrente sustenta que os Tribunais Pátrios teriam consolidado o entendimento de que é ilegítimo o lançamento tributário única e exclusivamente com base em depósitos bancários que supostamente comprovariam omissão de receitas, sem quaisquer outros elementos que comprovem a certeza e liquidez do crédito que se pretende cobrar, como no caso em análise.

De fato, a irresignação da recorrente se dirige contra a apuração do montante de tributos devidos mediante a aplicação de uma presunção legal.



As presunções legais são regras que reconhecem a enorme dificuldade da prova direta da omissão, e permitem, em determinadas situações, que a prova se faça por via indireta. A lei reconhece que, na esmagadora maioria dos casos, um fato mais facilmente cognoscível e provado, denominado fato indiciário, está associado a outro fato, mais difícil de ser provado diretamente, a omissão de receitas.

É a lei que reconhece esse vínculo e elege os fatos indiciários, os quais, devidamente provados pelo Fisco, permitem a presunção da ocorrência de omissão de receitas. Também é a lei que estabelece de que forma serão quantificadas essas receitas. Nessas situações, cabe integralmente ao Fisco a prova da ocorrência dos fatos indiciários, os quais não podem ser presumidos, sob pena de haver presunção sobre presunção.

A mesma lei reconhece que pode haver algumas situações em que o fato indiciário não esteja associado à omissão de receitas. Mas, nesses casos, o ônus da prova recai sobre o contribuinte. Provado pelo Fisco o fato indiciário, cabe ao contribuinte apresentar a prova de que, em seu caso específico, não foram omitidas receitas.

No caso ora discutido, foi utilizada presunção legal relativa, a saber, aquela do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito:

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.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, [...]

§ 4º Tratando-se de pessoa física, [...]

[...]

A Turma Julgadora não acatou, em primeira instância, os argumentos da então impugnante. O mesmo faço aqui.

Provado está o fato indiciário. A base legal já mencionada autoriza ao Fisco a presunção da ocorrência de omissão de receitas, ressalvada à empresa prova em sentido contrário. Ou seja, o ônus da prova resta invertido, cabendo agora à empresa fazer a comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas, mediante a apresentação de

documentos hábeis e idôneos. É a interessada quem tem que provar, de forma individualizada, a origem de cada um dos créditos/depósitos efetuados em sua conta-corrente como forma de elidir a presunção de omissão de receitas. Neste caso, a recorrente tem não apenas o direito, mas também o dever de fazer a prova em contrário, se pretende afastar a tributação que lhe é imposta. E desse ônus ela não se desincumbiu.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na alínea "a" do § 1º do art. 7º da Lei nº 9.317/1996, já transcrito alhures neste voto.

Ao descumprir essa obrigação, a recorrente queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por sua conta-corrente. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Ressalto, afinal, que a origem dos créditos/depósitos bancários foi expressamente reconhecida pela recorrente, de forma genérica, como "*fruto da venda de mercadorias efetuadas pela empresa*" (fl. 164). Em assim sendo, aquilo que a princípio era presunção legal ganha força de fato concreto. Não faço, pois, reparos à decisão recorrida quanto a este ponto, e rejeito os argumentos trazidos pela recorrente.

A recorrente entende incabível a aplicação da multa qualificada de 150%, uma vez que não teria ficado demonstrado o nítido intuito de fraude, nem a empresa teria deixado de prestar informações ao agente do Fisco - mas apenas resguardou seu direito constitucional ao sigilo bancário - além de que a Fiscalização dispunha de meios para localizar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias.

Esclareça-se, por relevante, que o motivo da qualificação da multa nada tem a ver com a falta de apresentação ao Fisco dos extratos bancários solicitados no curso do procedimento de fiscalização.

A multa qualificada questionada pela recorrente encontra seu fundamento no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito em sua redação original:

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

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

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

[...]



Observe-se que a Lei nº 11.884/2007 introduziu alterações na redação do art. 44, acima, pelo que a multa de 150% passou a ser prevista pelo § 1º, e não mais pelo inciso II. As hipóteses de sua aplicação, no entanto, restaram inalteradas, sempre que presente alguma das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Em particular, o art. 71 trata da sonegação, relevante para o assunto aqui discutido:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Conforme dispõe o texto legal, a multa qualificada somente se pode aplicar na presença de situação dolosa, do intuito deliberado de ocultar ou retardar o conhecimento por parte da Autoridade Tributária da ocorrência do fato gerador. E é das circunstâncias e da conduta adotada pelo contribuinte em cada caso concreto que se hão de extrair os elementos que permitirão concluir pela correção ou não da multa aplicada.

Considero relevante o fato de que, mesmo extinta por liquidação voluntária a partir de 18/09/2000⁹, a empresa Adriática Ótica Ltda. continuou a movimentar normalmente suas duas contas bancárias (vide resumo mensal à fl. 141), pelo menos até o final do ano-calendário 2000. E, como se isso não fosse suficiente, informou à Administração Fazendária sobre sua extinção, mediante a entrega, em 28/09/2000, da Declaração de fls. 23/24, na qual também constam receitas auferidas nos meses de janeiro a junho, em valores que representam aproximadamente 20% da movimentação financeira nos respectivos meses, e nenhuma receita nos meses de julho a dezembro.

As circunstâncias acima descritas denotam claramente ações tendentes a impedir ou retardar o conhecimento do fisco sobre a ocorrência do fato gerador tributário, condição necessária e suficiente, nos termos da lei, para a aplicação da multa qualificada de 150%.

Passo a apreciar a arguição de decadência em relação aos períodos anteriores a 05/10/2000. Entende a recorrente aplicar-se ao caso o § 4º do art. 150 do CTN e não o art. 173, I, do mesmo código, por se estar aqui tratando de lançamento por homologação em que houve pagamento antecipado.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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;

[...]

⁹ Esta é a data do registro do Distrato Social na Junta Comercial do Paraná, fl. 20. O documento é datado de 05/09/2000.

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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 a homologação, será ele de 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.

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

Na decisão recorrida, a turma julgadora entendeu presentes as circunstâncias de dolo, fraude ou simulação, o que fez deslocar o termo inicial para a contagem do prazo decadencial da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN). Em outras palavras, o retorno à regra geral do art. 173, I.

Considero correta essa decisão. No caso em tela, foi considerado o evidente intuito de fraude (necessariamente doloso) na prática das infrações apuradas. A multa foi qualificada em face do fato de que a empresa, mesmo extinta e baixada na Junta Comercial, continuou a movimentar suas duas contas-correntes bancárias, e apresentou à Receita Federal declaração com valores zerados (de julho a dezembro) ou irrisórios (de janeiro a junho).

Assim, a contagem do prazo decadencial para os meses de janeiro a novembro de 2000 deve se iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia se efetuar o lançamento. Desde que o lançamento poderia se dar no próprio ano-calendário 2000, o *dies a quo* é o dia 1º de janeiro de 2001, vindo o prazo quinquenal a extinguir-se em 31/12/2005. Não ocorreu a decadência, portanto, visto que a ciência do lançamento se deu em 06/10/2005. A repetição desse raciocínio para o mês de dezembro de 2000 leva à conclusão de que o prazo quinquenal se extinguiria em 31/12/2006, e igualmente não ocorreu a decadência.

Finalmente, resta analisar o pedido de exclusão de Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz e Demóstenes Albernaz do pólo passivo dos lançamentos, porque não seriam sócios da empresa Adriática Ótica Ltda., nem tampouco se enquadrariam nos arts. 134, VII, e 135, I, do CTN, que segundo a autoridade fiscal seriam os dispositivos autorizadores de sua inclusão como responsáveis solidários.

Em primeira instância, a Turma Julgadora manteve a responsabilidade tributária atribuída aos Srs. Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz e Demóstenes



Albernaz por entender presentes nos autos provas suficientes da prática, pelas pessoas apontadas, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN não se restringe aos sócios, alcançando também os administradores.

Assim reza o art. 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se vê, a responsabilidade tributária é também atribuída por lei aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica ou, em outras palavras, às pessoas que tenham exercido a administração da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que esses administradores tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias.

É exatamente a situação dos autos.

Por relevante, transcrevo, abaixo, excerto do acórdão recorrido (fls. 608/612) em que a Turma Julgadora em primeira instância tratou da matéria e rejeitou o pedido dos então impugnantes.

79. À fl. 270 consta Termo de Constatação Fiscal, por meio do qual foi tomado o depoimento de Florisa Salles e de Demóstenes Albernaz. Os depoentes afirmaram que os interesses do sócio Bernardo Woicewski sempre foram geridos e representados por Demóstenes Albernaz, o qual acrescentou que o citado sócio jamais geriu diretamente a empresa.

80. No mesmo depoimento, foi declarado que Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz era quem assinava os documentos bancários e cheques da empresa. Esta informação foi confirmada pela pessoa citada, à fl. 271, que declara que as assinaturas constantes da movimentação bancária da empresa Adriática Ótica Ltda são de sua autoria.

81. Com relação à Demóstenes Albernaz, nenhuma dúvida paira acerca de sua condição de administrador dos negócios da pessoa jurídica Adriática Ótica Ltda, CNPJ 02.296.536/0001-21, fato este que sequer é negado por ele. Na condição de gerente e representante maior da empresa, é inadmissível que não tenha participado de evento tão decisivo nas atividades do empreendimento, que consistiu em sua dissolução, a qual, conforme já fundamentado, foi perpetrada de forma irregular.

82. A atribuição da responsabilidade tributária em face de Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz tampouco merece reparos. Apesar de seu poder de mando não se comparar



ao de Demóstenes Albernaz, que gerenciava os negócios da empresa, pode-se afirmar que ostentava atribuições de gerente-financeiro, com poder de mando em relação à movimentação financeira da pessoa jurídica Adriática Ótica Ltda, fato este que ele não nega. Não há como admitir que uma pessoa que exerce a incumbência de gerir as finanças de uma empresa não saiba ou não tenha participado de sua dissolução, até porque houve efetiva movimentação bancária após o encerramento formal de suas atividades.

83. Acrescente-se a isso a circunstância de que ambas as pessoas são detentoras de ampla experiência em matéria de administração e participação em empresas do mesmo ramo. É o que se deduz a partir de dados constantes nos cadastros da SRF, que dão conta de que Demóstenes Albernaz é responsável por vinte e uma empresas e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz por três, conforme impressão de tela juntados às fls. 587 e 590/592, todas atuantes no ramo de artigos óticos. E ademais, os rendimentos e bens declarados por ambas as pessoas revelam compatibilidade com seus postos, conforme impressões juntadas às fls. 584/586 e 588/589.

84. Em suma, o quadro probatório que se instaura permite a conclusão de que as pessoas Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz exerciam atividades de efetivos administradores da pessoa jurídica Adriática Ótica Ltda. A dissolução irregular da empresa, fato comprobatório de existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, são imputadas a ambas as pessoas, em vista de seu poder de mando nos negócios da empresa, circunstância esta que autoriza a responsabilidade dessas pessoas, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN. Nesse passo, cumpre rejeitar a defesa dos impugnantes, que alegam que não eram sócios da empresa, uma vez que a responsabilidade pessoal prescrita no referido artigo não se circunscreve aos sócios, [...].

Do trecho transcrito acima, baseado na análise dos fatos expostos pelo Fisco e devidamente documentados nos autos, sobressai que os Srs. Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz exerciam, de fato, a administração da sociedade Adriática Ótica Ltda. E mais, que certamente, nessa condição, foram co-responsáveis pela continuidade das operações e movimentação de contas-correntes bancárias da empresa mesmo após sua extinção formal, e pelas declarações ideologicamente falsas prestadas à Receita Federal.

Nessa linha de raciocínio, rejeito os argumentos sobre essa matéria, e mantenho a responsabilidade tributária imputada aos Srs. Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz.



Em síntese, por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, manter a responsabilidade tributária imputada aos Srs. Demóstenes Albernaz e Diógenes Odorico Carlos Wostiroschki Albernaz e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário.



WALDIR VEIGA ROCHA – Relator.