



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 11065.005733/2003-53
Recurso nº 155.355 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - EX: DE 1999
Acórdão nº 101-96.707
Sessão de 18 de abril de 2008
Recorrente LUIGI CALÇADOS LTDA.
Recorrida 5ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa:

OPÇÃO PELO PAES – ESPONTANEIDADE – INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TERCEIROS ENVOLVIDOS.

O parágrafo primeiro do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas

SIGILO BANCÁRIO – TRANSFERÊNCIA – AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – IRRETROATIVIDADE DE LEI.

Não há ilegalidade na aplicação retroativa de lei que inova no caráter procedimental da ação fiscal, tese confirmada pela jurisprudência que se forma no Superior Tribunal de Justiça.

PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O artigo 42 da Lei nº 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.

PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS POR SÓCIO – FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM E EFETIVIDADE.

Inverte-se o ônus da prova quanto à omissão de receita decorrente de suprimento de numerário por sócio em virtude de presunção

legalmente estabelecida. O suprimimento de caixa por numerário proveniente de empréstimo de sócio deverá ser comprovado por documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor e deverá estar lastreada na existência de disponibilidade dos recursos para o sócio mutuante.

MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício aplicada, no percentual de 150%.

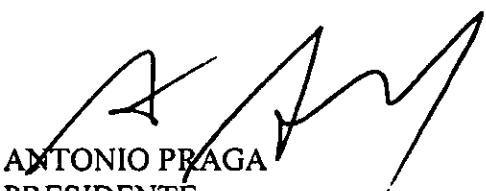
LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

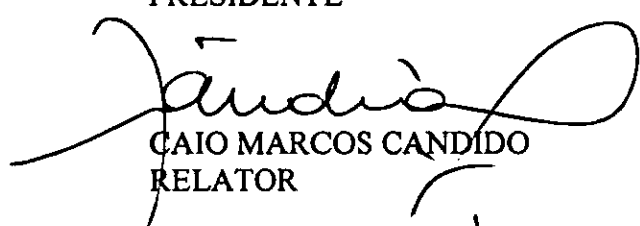
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LUIGI CALÇADOS LTDA..

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes justificadamente, os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Relatório

LUIGI CALÇADOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ em Porto Alegre - RS nº 9.576, de 31 de agosto de 2006, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1152/1158), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1159/1165), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – CONFINS (fls. 1166/1172) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1173/1179), relativos ao ano-calendário de 1998. Às fls. 1140/1150 encontra-se o Relatório de Ação Fiscal, parte integrante dos citados autos de infração.

A autuação dá conta do cometimento de duas infrações, a saber:

1. omissão de receitas da atividade por contabilização de empréstimos a sócios que não restaram comprovados.
2. omissão de receitas decorrentes da manutenção de depósitos bancários de origem não comprovada em conta de terceiros.

Em relação à segunda infração apontada a multa de ofício aplicada foi qualificada, no percentual de 150%, tendo em vista a manutenção de recursos da empresa à margem da contabilidade e com a utilização de conta corrente de terceira pessoa (MARIA PIES).

Observe-se que a ação fiscal teve início em 04 de dezembro de 2002 em nome de MARIA PIES, esposa do sócio da pessoa jurídica autuada (GILBERTO GIORDANI), tendo este assumido que a movimentação financeira era decorrente da atividade da LUIGI CALÇADOS.

Em 26 de agosto de 2003 foi dado Termo de Início de Fiscalização, transferindo a fiscalização iniciada em Maria Pies para o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária a Luigi Calçados.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 17 de dezembro de 2003, a autuada insurgiu-se contra tais exigências, apresentando a impugnação de fls. 1182/1196 em 16 de janeiro de 2004, em que apresentou as seguintes razões de defesa, em síntese preparada pela autoridade julgadora de primeira instância:

2.1 Movimentação financeira:

À época dos fatos geradores encontrava-se em vigor a Lei nº 9.311, de 1996, cujo art. 11, § 3º, vedava a utilização de informações sobre a CPMF para constituição de créditos relativos a outros tributos. Dessa forma, seria nulo o lançamento efetuado sobre a omissão de receitas caracterizada com base na movimentação financeira não contabilizada, pois esta foi detectada por meio de informações a respeito da CPMF.

2.2. Empréstimos dos sócios

Alega a autuada que:

- o contrato de mútuo comprova a origem dos lançamentos contábeis dos empréstimos no livro-caixa e que é comum os sócios fazerem empréstimos a suas empresas;
- os créditos nas contas-correntes de Gilberto Giordani comprovam que a autuada a ele devolveu os valores mutuados;
- esses depósitos efetuados pela autuada, bem como a declaração de rendimentos de Gilberto Giordani, entregue em 19/04/1999, juntada às fls. 1.386/1.387, em que constam rendimentos isentos e não-tributáveis de R\$ 110.317,44, demonstram que ele tinha recursos suficientes para efetuar os suprimentos;
- Gilberto Giordani deixou de consignar na relação de bens e direitos dessa declaração de rendimentos os empréstimos efetuados à autuada por, ao final do ano, "inexistir qualquer valor pendente".

2.3. Reduções das bases de cálculo

Pede que sejam deduzidos das bases de cálculo (receitas omitidas), apuradas pela fiscalização em função das duas infrações relatadas, os valores dos cheques depositados nas contas-correntes de Maria Pies e de Gilberto Giordani e devolvidos. A autuada procedeu a um levantamento desses valores, estando a da conta de Maria Pies às fls. 511/515 e os de Gilberto Giordani às fls. 1.191.

Além disso, em 30/07/2003 (fls. 1.090), a autuada aderiu ao Paes e, em 08/12/2003 comunicou à fiscalização (fls. 1.091) ter apresentado a declaração Paes.

A declaração Paes encontra-se às fls. 1.356/1.380, e a autuada alega que a fiscalização errou ao não excluir do lançamento de ofício os valores nela confessados, o que pede seja feito agora, inclusive com relação à multa de ofício e aos juros, pois teria ocorrido denúncia espontânea.

2.4. Pedido de perícia

Por entender ser necessário deduzir da base de cálculo os valores relativos aos cheques depositados na conta-corrente de Gilberto Giordani e devolvidos e dos valores de tributos incluídos no Paes, a autuada requer perícia para apurar o crédito tributário remanescente. Indica o nome e a qualificação de seu perito, deixando de mencionar seu endereço.

Em 21/06/2004, o processo foi baixado em diligência para que a DRF de origem se manifestasse a respeito da alegada inclusão de débitos no Paes.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 9.576/2006 julgando procedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

PEDIDO DE PERÍCIA. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando o interessado não indica o endereço de seu perito.

NULIDADE. RETROATIVIDADE DE NORMA PROCEDIMENTAL. Não é causa de nulidade a utilização de instrumentos de investigação que vieram a ser permitidos por lei editada posteriormente aos fatos geradores dos créditos tributários objeto do auto de infração.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE DE TERCEIROS. Uma vez iniciado o procedimento fiscal, fica excluída, independentemente de intimação, a espontaneidade de qualquer um que esteja envolvido nas infrações verificadas.

ADESÃO AO PAES NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. FALTA DE ESPONTANEIDADE. A mera adesão ao Paes, sem confissão dos créditos tributários, não influi sobre o lançamento, nem impede a aplicação de penalidades, ainda mais quando se tem em conta que a espontaneidade estava excluída pelo início do procedimento de ofício; tampouco afeta o lançamento dos tributos e das penalidades a confissão feita posteriormente, também ao desabrigo da espontaneidade, sendo sua única eficácia tornar incontroversos os créditos tributários confessados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM CONTA DE TERCEIROS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONFISSÃO. Mantêm-se as exigências decorrentes de receitas omitidas, relativas a depósitos em conta bancária de terceiros de que o próprio sujeito passivo confessa ser o beneficiário.

EMPRÉSTIMOS DE SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Consideram-se receitas omitidas os recursos de caixa, alcançados por sócio e cuja origem e efetiva entrega não foram comprovadamente demonstradas.

Lançamentos Procedentes.

O referido acórdão concluiu por manter os lançamentos pelas seguintes razões de decidir:

1. que no tocante à alegada impossibilidade de utilização dos dados de sua movimentação bancário como supedâneo para o lançamento, que após a edição da Lei Complementar nº 105/2001 e da Lei nº 10.174/2001, que derogou a vedação existente no artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, passou a ser legítimo esse procedimento, mesmo em relação a fatos geradores anteriores a esse diploma legal, em decorrência do artigo 144, 1º, do CTN, que estabelece que se aplicam a fatos geradores anteriores a elas as normas que alargam os poderes de investigação do fisco. Esse entendimento se encontra pacificado no STJ.

2. indeferiu o pedido de perícia, uma vez que a autuada não mencionou o endereço de seu perito.
3. Em relação ao pleito para que fossem descontados das bases de cálculo dos tributos os valores dos cheques depositados na conta de Maria Pies e devolvidos, afirma que os mesmos já foram considerados no levantamento efetuado pela fiscalização (fls. 1.551), sendo que tal exclusão já foi contemplada, e em valores coincidentes com os pleiteados na impugnação.
4. No tocante aos empréstimos de sócios não comprovados:
 - a. Que o artigo 282 do RIR/1999 exige que seja comprovada tanto a origem dos recursos repassados pelos sócios à pessoa jurídica, quanto a efetividade dessa entrega.
 - b. Que os contratos de mútuo podem servir de suporte aos lançamentos contábeis dos empréstimos no livro-caixa, mas nem por isso servem de comprovação da origem dos recursos e da efetividade de sua entrega.
 - c. Que os créditos nas contas-correntes de Gilberto Giordani comprovam que a autuada poderia ter devolvido a ele valores pretensamente mutuados, todavia novamente que não há demonstração da origem dos recursos nem da efetividade da entrega, pois nem ao menos se alega que foi dessas contas-correntes que os recursos foram transferidos para a autuada.
 - d. que aqueles depósitos efetuados pela autuada, bem como os rendimentos isentos e não-tributáveis no valor de R\$ 110.317,44, demonstram que o sócio tinha recursos suficientes para efetuar os suprimentos, mas não há a comprovação da origem e da efetividade de sua entrega.
 - e. Que o sócio deixou de consignar na sua relação de bens e direitos de sua declaração de rendimentos do período os empréstimos efetuados à autuada.
5. Em que pese a autuada ainda não ter recebido nenhuma intimação antes de aderir ao Paes em 30 de julho de 2003, nesta data sua espontaneidade já estava excluída, em virtude da intimação dirigida a Maria Pies, por força do disposto no art. 7º e seu § 1º, do Decreto nº 70.235/1972

Cientificado da decisão de primeira instância em 16 de outubro de 2006, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo apresentou em 16 de novembro de 2006 o recurso voluntário de fls. 1447/1477, em que re-apresentou suas razões de defesa.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.



Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09, de 05 de junho de 2007, dispensou a exigência de arrolamento de bens e direitos como condição para o seguimento do recurso voluntário.

Tratam os presentes autos de lançamentos do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, relativos ao ano-calendário de 1998, que têm por base a imputação de duas infrações a legislação tributária, a saber: a) omissão de receitas da atividade por contabilização de empréstimos a sócios que não restaram comprovados e b) omissão de receitas decorrentes da manutenção de depósitos bancários de origem não comprovada em conta de terceiros.

Em relação à segunda infração a multa de ofício aplicada foi qualificada para 150%, tendo em vista a manutenção de recursos da empresa à margem da contabilidade e com a utilização de conta corrente de terceira pessoa, o que caracterizaria o evidente intuito fraudulento requerido pelo parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a alteração dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

Argumenta a recorrente que o Fisco utilizou-se de informações obtidas por meio de quebra de seu sigilo bancário, o que tornaria nulo o auto de infração, com a aplicação retroativa do disposto na Lei nº 10.174/2001.

Quanto a este tópico entendo que mesmo antes da existência da lei complementar nº 105/2001 o ordenamento jurídico pátrio já permitia a transferência do sigilo bancário das instituições financeiras detentoras das informações para a Secretaria da Receita Federal, senão vejamos.

Faz-se necessário procedermos a um breve histórico sobre a utilização de informações provenientes do sistema financeiro, nos procedimentos de fiscalização implementados pela Secretaria da Receita Federal, através de seus agentes públicos, a fim de que se possa, efetivamente, prestar as informações requeridas.

A lei nº 4.595/1964, denominada “Lei do Sistema Financeiro Nacional”, dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias, criou o Conselho Monetário Nacional, e deu outras providências. Essa lei encontra-se em vigor até hoje e rege o Sistema Financeiro Nacional. Seu artigo 38 trata da manutenção do sigilo de informações pelas instituições financeiras e da possibilidade de transferência de tais informações aos “agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda” (parágrafos 5º e 6º):

Art 38 As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documento em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso às partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

(...)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

A disciplina contida nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38 da lei nº 4.595/1964, acima transcritos, pode ser, também, verificado nas disposições contidas no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, os quais reproduzo para demonstrar que, apesar de revogado aquele dispositivo legal, permaneceu a mesma disciplina da matéria em estudo, por força do disposto no artigo 6º da LC nº 105/2001:

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."

Assim, constata-se que, desde a criação do Sistema Financeiro Nacional, as autoridades fiscais já tinham assento legal para examinar documentos de instituições financeiras, quando houvesse processo administrativo instaurado e os mesmos fossem considerados, por essa autoridade, como indispensáveis, devendo o sigilo ser mantido quanto ao uso das informações, como é de praxe, por imposição legal, estando tal sigilo adstrito a um dos princípios que regem a administração, que é o princípio da moralidade.

Tendo claro o destinatário da competência para a realização do exame e a preservação do sigilo, na Lei nº 4.595/1964, já que textualmente está identificado, no artigo 38, §§ 5º e 6º, como sendo “os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados”, não há o que se argüir quanto ao tipo de processo, administrativo ou judicial, ou quanto à autoridade, administrativa ou judiciária, uma vez que as disposições são diretas, textuais, e identificam a autoridade, que é a fiscal, administrativa, pois, somente podendo ser identificado o “processo” como administrativo, nessa situação. Houve interpretação jurisprudencial de que o processo seria o judicial e a autoridade, a judiciária, criando compreensão da existência de uma reserva judicial, que adviria da própria lei, e não, frise-se, da Constituição, chegando até a haver dúvidas, no STF, em relação à existência dessa “reserva judicial”, levantada pelo então Min. Francisco Resek, que questionava à Corte se o sigilo bancário seria garantia constitucional, sustentando ele que seria uma garantia legal, indagando ele, com muita propriedade, e em contraposição ao argumento da “intimidade da pessoa”, se haveria uma “intimidade da pessoa jurídica”. Todavia, a discussão não resultou em nenhuma Súmula do STF.

A seu turno, o artigo 6º da Lei Complementar mantém o mesmo disciplinamento contido nos parágrafos 5º e 6º do artigo revogado, em nada mudando a questão do sigilo bancário, desde os idos anos de 1964.

Em 25 de outubro de 1966 foi promulgada a Lei nº 5.172, o Código Tributário Nacional, que estabelece em seu artigo 197, II o dever de prestar informações. O parágrafo único daquele dispositivo, disciplina o impedimento de prestar informações por segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, não se aplicando às instituições financeiras, que são obrigadas a prestar todas as informações, ao Fisco, como bem se constata através dos dispositivos legais que estão sendo trazidos à colação:

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.

Em 05 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição Federal, que estabelece, no seu artigo 145, parágrafo 1º, a autorização à Administração Tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, e que está intimamente ligada à uma obrigação, também tributária, das instituições financeiras e dos entes a elas equiparados, esculpida no artigo 197, caput, II, do CTN, já transcritos.

Não poderia ser diferente. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do artigo 142 do CTN). Essa regra imposta por lei de natureza complementar, consagra o princípio da moralidade, não podendo outra disposição legal proibir o agente administrativo de fazer o que está obrigado, nem uma decisão judicial, porquanto a atividade é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Para serem desenvolvidas as atividades de fiscalização é obrigatória a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes. Impedir o exame de quaisquer documentos, mesmo extratos bancários ou quaisquer outros documentos bancários, é determinar a extinção das funções de Estado, no combate ao crime de sonegação fiscal. Não haveria nenhum sentido para a União ter um corpo Fiscal se este fosse impedido de verificar documentos, sejam eles quais forem, e seria despiendo tecer ilações de como o Fisco calcularia os valores de omissão de receitas e de rendimentos, realizando uma fiscalização parcial, sem a cooperação dos órgãos públicos, das instituições financeiras, e das fontes pagadoras pessoa jurídicas e pessoas físicas.

Em 12 de abril de 1990, foi editada a lei nº 8.021, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, além de dar outras providências. Duas delas são as dispostas nos artigos 7º e 8º a seguir transcritos:

Art. 7º A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das Bolsas de Valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

§ 1º As informações deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação. O não cumprimento desse prazo sujeitará a instituição à multa de valor equivalente a mil BTN Fiscais por dia útil de atraso.

§ 2º As informações obtidas com base neste artigo somente poderão ser utilizadas para efeito de verificação do cumprimento de obrigações tributárias.

§ 3º O servidor que revelar, informações que tiver obtido na forma deste artigo estará sujeito às penas previstas no art. 325 do Código Penal Brasileiro.

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 nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Handwritten signature and vertical ellipsis.

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.

Constata-se, ainda, que àquela época, vinte e seis anos depois da edição da Lei nº 4.594/1964, o disciplinamento do sigilo bancário em relação ao poder fiscalizatório continuava sendo respeitado e mantido, sem alterações, da mesma forma que nos dias atuais.

O disciplinamento da matéria, como visto, sempre foi pacífico e antigo, desde a edição da lei nº 4.595/1964 até à edição da lei complementar nº 105/2001.

Havendo o devido processo administrativo, na verificação do movimento financeiro para se determinar os rendimentos tributáveis do contribuinte, a receita omitida, na jurídica, ou a omissão de rendimentos, na física, e, principalmente, na ausência de atendimento de apresentação de documentos pelo contribuinte, a autoridade fiscal pode e deve requisitar, às instituições financeiras, os extratos e documentos bancários necessários ao exame fiscal.

Constitui obrigação das instituições financeiras atender às intimações para apresentação dos extratos e dos documentos de vinculação dos lançamentos que efetua nas contas correntes, quando houver processo administrativo fiscal instaurado.

Sobre o poder fiscalizatório, restou claramente demonstrado, primeiramente pelo artigo 197, II, do CTN, combinado com o artigo 145 da Magna Carta, que os bancos e as instituições financeiras em geral devem obrigação de prestar todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, quando intimados regularmente, e que é faculdade da administração tributária, especialmente para conferir efetividade a seus objetivos, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o que está adstrito aos princípios da moralidade e da legalidade administrativas.

É cristalino que no caso presente está se tratando dos dados não acobertados pelo sigilo absoluto, isto é, os dados das riquezas, do patrimônio, dos rendimentos, receitas, e das atividades econômicas do indivíduo e da pessoa jurídica, que se encontram disponíveis nas instituições financeiras e nas pessoas jurídicas a elas equiparadas, que devem manter sigilo sobre esses dados - sigilo bancário, assim como a Secretaria da Receita Federal deve manter sigilo sobre os dados dos contribuintes - o sigilo fiscal, ambos relativos, porquanto, no interesse público, podem ser quebrados.

O impetrante se insurge contra a lei nº 10.174/2001, que alterou o artigo 11 da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a CPMF. Aduz que a lei nº 10.174/2001 está retroagindo para atingir situações jurídicas consolidadas. Sobre a invocação de irretroatividade da lei no 10.174/2001.

Não cabe razão à recorrente. O princípio da irretroatividade veda a criação de novos tributos, no particular, e, no caso, o Fisco só pode apurar impostos sobre os quais já havia a definição do fato gerador, como é o caso do Imposto sobre a Renda. Não há, portanto, ilicitude em se utilizar informações bancárias na apuração do tributo. Já está plenamente caracterizada que a utilização de extratos e outros documentos bancários, pelo Fisco, vem de longa data, desde a edição da Lei no 4.595/1964, cujos artigos, em conjunto com as demais

normas legais trazidas a lume e que tratam do mesmo assunto, foram aqui reproduzidos, não cabendo invocar, por conseguinte, irretroatividade da lei ou utilização da CPMF para justificar a realização da auditoria fiscal que está sendo levada a efeito.

Só invocar, ainda, mais uma vez, o Código Tributário Nacional, no sentido de sepultar de vez a arguição da impetrante de quebra do princípio de irretroatividade da lei. O Código Tributário Nacional é claro nesse ponto. O parágrafo único de seu art. 144 prevê, expressamente, que o lançamento será regido pela legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, mesmo que a edição de tais normas seja superveniente ao fato gerador:

Art. 144 – CTN - 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, ampliando 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.

É público que a legislação não retroage para punir, para alterar os elementos do lançamento, ou para atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ocorre que o caso em comento não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses. O que se tem é a ampliação do poder de fiscalização, sendo perfeitamente lícito que o Estado tenha sempre meios de verificar a regularidade fiscal dos contribuintes, em qualquer época, podendo ampliar seus poderes de investigação à medida que a criatividade dos contribuintes vá também ampliando os meios de incremento à sonegação fiscal.

Sobre o assunto, faz-se mister transcrever o Acórdão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, exarado em 03 de fevereiro de 2004, que cristalinamente esclarece o tema e que tem sido reiterado em tantos outros julgamentos daquela Corte:

Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Classe: MC - MEDIDA CAUTELAR - 6257

Processo: 200300391170 UF: RS Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Data da decisão: 03/02/2004 Documento: STJ000529251

Fonte DJ DATA: 25/02/2004 PÁGINA: 95

Relator(a) LUIZ FUX

Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, julgar improcedente a medida cautelar, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ementa: AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

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

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

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

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

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

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

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

Handwritten signature

desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

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

9. Processo cautelar acessório ao processo principal.

10. Juízo prévio de admissibilidade do recurso especial.

11. Ausência de fumus boni juris ante à impossibilidade de êxito do recurso especial.

12. Ação Cautelar improcedente.

Data Publicação 25/02/2004

Na esteira da jurisprudência do STJ, não vejo configurada qualquer infração à lei pela utilização dos dados bancários da recorrente.

De posse dos dados da movimentação bancária da recorrente em conta corrente aberta em nome de interposta pessoa, a fiscalização procedeu à autuação que teve supedâneo na presunção legal de que os valores depositados em conta corrente de titularidade da pessoa física do sócio da autuada, mantidos a margem da contabilidade da recorrente e dos quais o titular não comprove sua origem, devam ser considerados receita omitida foi incorporada ao ordenamento jurídico pátrio com a edição do artigo 42 da lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tal presunção legal é relativa, o que implica dizer que, ocorre neste caso a inversão do ônus da prova. A Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário com base nos depósitos cuja origem não foi comprovada, mas o sujeito passivo pode desconstituir tal crédito, apresentando documentos comprobatórios da origem daqueles recursos financeiros, comprovando, por exemplo, que os mesmos não são de sua propriedade, são isentos de tributação ou já foram tributados.

Intimada a apresentar a origem dos recursos mantidos ao largo de qualquer escrituração comercial e fiscal, a recorrente não logrou êxito em fazê-lo, não desconstituindo o crédito tributário lançado. Outrossim assumiu que tais recursos eram originados de sua atividade mercantil.

Os valores dos depósitos bancários foram expurgados das transferências entre contas e dos cheques devolvidos.

Não havendo prova em contrário, é de se confirmar a presunção de receita omitida.

No tocante à qualificação da multa de ofício aplicada, tendo em vista a manutenção de recursos da empresa à margem da contabilidade e com a utilização de conta corrente de terceira pessoa, o que caracterizaria o evidente intuito fraudulento requerido pelo parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a alteração dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

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

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

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

(...)

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

Conforme visto a qualificação da multa ao percentual de 150% depende de estar presentes uma das figuras previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964: sonegação, fraude ou conluio.

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;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Não resta dúvida de que, ao movimentar recursos oriundos de sua atividade à margem de sua contabilidade e na conta corrente de interposta pessoa a recorrente intentou dolosamente impedir que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, caracterizando a sonegação fiscal prevista no artigo 71, I supra, bem como, dolosamente arquitetou um ajuste de vontade com a interposta pessoa, caracterizando o conluio previsto no artigo 73 citado.

Alega a recorrente que teria optado pelo PAES – Pedido de Parcelamento Especial, instituído pela Lei nº 10.684/2003, em 30 de julho de 2007, anteriormente ao início da ação fiscal, que afirma ter se dado em 03 de novembro de 2003, pelo quê deveria ser excluído da autuação os valores incluídos naquele parcelamento.

Às folhas 1428 consta Relatório de Diligência Fiscal em que a autoridade tributária, cumprindo determinação da autoridade julgadora de primeira instância, esclarece que a fiscalização se iniciou na pessoa física de Maria Pies, esposa do sócio da recorrente, em 04 de dezembro de 2002, para verificar os fatos tributários relativos à movimentação financeira em conta corrente em nome daquela. A contribuinte, Maria Pies, informou que a citada conta corrente era movimentada por seu marido que detinha mandato para tanto. Ao final restou provado que os recursos movimentados naquela conta corrente eram originados de operações realizadas à margem da contabilidade pela recorrente.

O parágrafo primeiro do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, *verbis*:

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;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Não resta dúvida que ao ser intimada a senhora Maria Pies, em 04 de dezembro de 2002, restou excluída sua espontaneidade em relação aos atos anteriores à data da intimação, não só para si, mas também para todos os demais envolvidos nas infrações verificadas. Não resta dúvida também que a recorrente se inclui dentre os demais envolvidos.

Pelo quê, em 30 de julho de 2003, quando da opção pelo PAES a recorrente não mais detinha a espontaneidade em relação aos créditos tributários constituídos nos lançamentos ora analisados.

Quanto à omissão de receitas lançada com base nos empréstimos de sócios não comprovados.

A fiscalização encontrou no livro Caixa da recorrente registro de empréstimos “reiterados, diários” por parte dos sócios (fls. 1.069/1.071), empréstimos estes que teriam sido recebidos em espécie e, para comprovar, apresentou um contrato de mútuo (fls. 1088/1089). Às fls. 1069/1071 encontra-se um demonstrativo dos “pagamentos empréstimos do contribuinte” aos sócios, onde estariam relacionados as devoluções aos sócios dos recursos tomados emprestados.

A autuação teve por base o artigo 282 do RIR/1999, posto que a recorrente não logrou comprovar, nem a efetividade do ingresso dos recursos, conforme registrados no Livro Caixa, nem os sócios comprovaram a origem dos recursos emprestados.

Afirma a recorrente que os lançamentos contábeis estavam comprovados pelo contrato de mútuo, o que comprovaria a origem dos recursos emprestados. Que a origem mediata dos recursos seria os valores de pró-labore e outros rendimentos isentos e não tributáveis do sócio constantes de sua declaração de rendimentos do período. Afirmou que a devolução dos valores emprestados se deu por meio de endosso de cheques que foram depositados na conta corrente do sócio Gilberto.

Que, concluir pela inexistência dos empréstimos pela sua não informação na declaração do sócio, apenas por suposição, sem qualquer prova material a caracterizá-la é pretender impingir à recorrente conduta ilícita que ela não cometeu.

A presunção legal da omissão de receita com base no suprimento de numerários por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual e pelo acionista controlar da companhia, à pessoa jurídica está prevista no artigo 282 do RIR/1999, *in verbis*:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Toda presunção legal tem sua principal característica na inversão do ônus da prova. Na regra geral estatuída pelo artigo 333 do Código de Processo Civil Brasileiro o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Sob a égide de uma presunção legal inverte-se o ônus da prova, o que se dá, precisamente, no caso sob julgamento.

Constatada a omissão de receita por indícios na escrituração da pessoa jurídica ou qualquer outro elemento de prova, a fiscalização está autorizada a efetuar o lançamento com base nos valores entregues pelos sócios, administradores e controladores à pessoa jurídica, passando a esta a obrigação de comprovar a origem dos recursos e a efetividade de sua entrega.

Este E. Conselho vem se manifestando pela necessidade de serem comprovadas com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos à pessoa jurídica, com o fito de afastar a presunção de omissão de receitas. Os valores a serem emprestados pelos sócios deverão vir da atividade da pessoa física e suas transferências efetivamente comprovadas. Vide ementas de acórdãos sobre o tema:

Acórdão 101-93032

Ementa: IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA – Para afastar a presunção de omissão de receitas, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos à pessoa jurídica por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual ou pelo acionista controlador da companhia.

Acórdão 107-05870

Ementa: IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA. Os suprimentos de caixa efetuados pelo sócio da empresa somente serão aceitos pelo fisco quando comprovadamente advindos de rendimentos da atividade da pessoa física e as transferências dos recursos sejam efetivamente comprovadas, coincidentes em datas e valores. A ausência dos elementos probantes justifica a manutenção da tributação.

Conforme visto, para a desconstituição da presunção legal de omissão de receitas faz-se necessário que o sujeito passivo comprove, com documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos e a entrega efetiva dos mesmos à recorrente. Caso não seja comprovada uma das duas condições prevalecerá a imputação de omissão de receitas.

No presente caso intenta a recorrente comprovar a origem dos recursos indicando a existência na declaração da pessoa física do sócio a informação acerca da existência de rendimentos isentos e não tributáveis. Para comprovar a efetividade da entrega indica a existência de depósitos efetuados na conta corrente do sócio de valores que corresponderiam à devolução dos referidos empréstimos, mediante o endosso de cheques cujo recebedor seria a recorrente.

A prova requerida recai sobre duas circunstâncias: a primeira acerca da origem dos depósitos e a segunda acerca da efetividade de sua entrega.

Em relação à primeira circunstância, a recorrente apresentou o contrato de mútuo firmado com seu sócio de fls. 1088/1089 e a existência em sua declaração de rendimentos de lastro para tais empréstimos, correspondentes a rendimentos isentos e não tributáveis.

Passemos à análise do contrato de mútuo. É certo que a jurisprudência deste E. Conselho vem a muito decidindo que a inexistência de registro público dos contratos não é condição suficiente para a desconsideração de sua força probante. Mas é certo também que em casos como estes, faz-se que a análise recaia sobre a existência de outros elementos a corroborar sua validade.

Outro elemento necessário e que se confunde com a segunda circunstância e a entrega do objeto do empréstimo, no caso os recursos. Neste ponto não há nos autos comprovação cabal da efetiva entrega dos recursos pelos sócios, não houve apresentação de qualquer documento que confirmasse que os valores foram transferidos do patrimônio dos sócios para o da recorrente, conforme registrado na contabilidade desta.

Intenta a recorrente provar a tal entrega com a prova da entrega dos recursos na devolução dos mesmos pela recorrente ao sócio. Ora

Conforme vimos, o ônus da forma comprovação da devolução não é suficiente para a comprovação da existência do empréstimo. De outra forma, tal prova corrobora a acusação fiscal. Sem a prova do empréstimo, a prova do que seria a devolução passa a ser a prova do próprio descaminho dos recursos que deveriam estar na pessoa jurídica para os sócios, isto a prova da omissão.

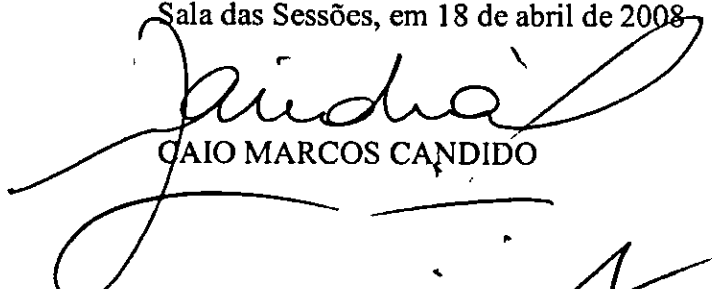
A prova necessária para a exclusão do crédito tributário seria a da transferência dos recursos dos sócios para a recorrente, de forma individualizada por registro contábil, e não de forma genérica. A recorrente deveria provar que em determinado dia o sócio retirou de seu patrimônio (por exemplo: pelo saque em sua conta corrente, ou pela venda de um bem qualquer, etc.) o valor registrado como entrada no seu caixa e que este valor lhe fora entregue.

Não tendo sido satisfeitas as condições da comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos, restou ratificada a acusação de omissão de receitas, pelo quê, há que ser mantido o lançamento no tocante ao suprimimento de caixa cuja origem e efetividade da entrega dos recursos não restou comprovada.

O decidido no processo principal se aplica aos lançamentos decorrentes em virtude da estreita relação entre eles existentes.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2008


CAIO MARCOS CÂNDIDO

