



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 11516.000111/2002-01
Recurso nº : 134.374
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1998
Recorrente : EMPRESA UNIÃO DE TRANSPORTES LTDA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 29 de janeiro de 2004
Acórdão nº : 108-07.679

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF- ARTIGO 7º, § 1º - ESPONTANEIDADE – INOCORRÊNCIA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – CONTA BANCÁRIA – OMISSÃO DE RECEITA - O disposto no § 1º, do artigo 7º, do Decreto 70.235/72, alcança aqueles que, através de interposta pessoa, mantenham em conta bancária desta, valores de receita omitida, a partir da regular intimação do procedimento fiscal contra o correntista.

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nos. 1265/1999 e 3007/2001.

PAF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - EXTENSÃO DO CONCEITO - A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN. Por outro lado, o parágrafo único deste artigo dispõe que não se enquadrará no comando do caput se tal providência ocorreu após início de qualquer procedimento administrativo.

JUROS DE MORA E TAXA SELIC - Após o vencimento incidem juros moratórios sobre os valores dos débitos tributários não pagos. A Fazenda Pública tem nessa remuneração a indenização pela demora em receber o respectivo crédito, em cumprimento às prescrições de norma válida, vigente e eficaz, na busca de realizar a isonomia entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. A taxa Selic se assenta no princípio da legalidade sem nenhuma manifestação do STF em sentido contrário.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

PROVA ILÍCITA – UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS À CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A própria confissão da Recorrente acerca da ilegalidade dos atos por ela praticados torna sem efeito qualquer alegação de prova ilícita.

IRPJ /MULTA AGRAVADA – Verificada a omissão de declaração de tributo e contribuição social, por ausência na escrita contábil de contas bancárias mantidas, em nome de interposta pessoa física, à margem da contabilidade, tipificada se encontra a hipótese de incidência do artigo 1º inciso 1º da Lei 8137/1990 sendo aplicável a multa do inciso segundo do artigo 44 da Lei 9430/1996.

LANÇAMENTOS REFLEXOS PIS/COFINS/CSL - MULTA AGRAVADA – Cabível quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990, no lançamento principal cuja decisão se obrigam os reflexos.

Preliminares rejeitadas.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA UNIÃO DE TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 09 FEV 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Recurso nº : 134.374
Recorrente : EMPRESA UNIÃO DE TRANSPORTES LTDA

RELATÓRIO

Contra EMPRESA UNIÃO DE TRANSPORTES LTDA, já qualificada, foi exigido o imposto de renda das pessoas jurídicas e reflexos para o PIS, COFINS e CSL, no valor total de R\$ 1.540.968,50, por omissão de receitas configurada pela existência de valores creditados em contas bancárias, à margem da contabilidade, mantidas em nome de interposta pessoa física, e em relação aos quais não logrou comprovar a origem.

Nos autos os lançamentos se encontram, respectivamente, às fls. 387/390 para o IRPJ; 391/394 para a CSL; 395/398 para o PIS; 399/400 para COFINS; enquadramento legal nos próprios Termos.

A causa de laçar conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO de fls. 401/409, em breve síntese, foi à evidência de omissão de receitas operacionais, a partir das informações para a CPMF, incompatível com a movimentação dos numerários, conforme declarado pelo Contribuinte JOSÉ CARLOS ELIAS, CPF 510.003.189-15.

As contas bancárias nºs. 21662-3 e 21.664-X, mantidas no Banco do Brasil e as contas 019.912-0 e 020.493-0, Banco do Estado de Santa Catarina, em nome do Contribuinte acima referido, pertenciam, de fato, a Empresa União de Transportes Ltda. O lançamento se deu com multa agravada .



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Impugnação parcial é oferecida às fls. 413/433 onde se insurge contra o procedimento. Providenciara a retificação da DIPJ e DCTF dentro do período da espontaneidade e pedira parcelamento dos débitos. Nada mais deveria ao fisco. .

Quando muito, poderia se considerar a primeira declaração prestada, como inexata. Nos termos da jurisprudência administrativa este fato não representaria, sequer, hipótese de omissão de receitas. (Ac. 101-92.544/99 - DJU 28/04/1999.) Mais ainda por se tratar de dívida declarada (Ac. 108-6.147/00 DJU 18/07/2000).

A diferença de R\$ 262.133,47, apurada a partir dos valores apontados na declaração retificadora e aqueles apurados na ação fiscal, não prosperaria. Os dados da contabilidade só poderiam ser desprezados pelo autuante se lastreados em documentos falsos, nos termos do art. 845, parágrafo 1º do RIR. Contudo esse valor estaria devidamente escriturados no Livro Caixa da empresa.

A multa de ofício também não prosperaria por se tratar de valores declarados e por estar albergado sob o manto da denúncia espontânea. Sobre esta matéria expende longo estudo transcrevendo juristas e doutrinadores.

Os autos não trariam provas suficientes do alegado "evidente intuito de fraude", por isto não prevaleceria a aplicação da multa agravada, proibida pelo artigo 150, IV da Constituição Federal.

À afirmação , às fls. 407 dos autos, de que formalizara pedido de parcelamento de débito em 05/10/2001 e que fora indeferido porque se encontrava sob ação fiscal, restara incoerente. As datas não confeririam. O agente fiscal teria 30 dias para despachar o pedido. Contudo, ultrapassara esse prazo, se baseando em informação fiscal de janeiro de 2002.

Reclamou da interpretação pretendida para o parágrafo 1º do artigo 7º do DL 70235/1972. Este dispositivo deveria ser integrado, quando de sua interpretação,

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

nos termos do artigo 1º c/c artigo 833 do Decreto 3000/1999. Por fim reclamou da aplicação da taxa SELIC nos juros cobrados sobre os débitos tributários.

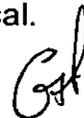
Às fls. 488, o processo é baixado em diligência para que as datas dos MPFs fossem confirmadas, a fim de se afirmar se, por ocasião da retificação e do pedido de parcelamento, a recorrente se encontrava em espontaneidade.

É anexado o Processo 13.961.000123/2001-13 ao volume II (fls. 248 a 496 do PAT principal 11.516.000111/2002-01) referente ao pedido de parcelamento.

Resultado da diligência às fls. 525, onde estão detalhados todos os MPFs emitidos e os atos de ofício realizados e não juntados a partir das folhas 154 dos autos (cópias do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal realizado na Pessoa Física José Carlos Elias, CPF 510.003.189-15 e cópias de intimações).

Impugnação a esse Termo foi produzida às fls. 531/538.

Decisão de fls. 540/555, julga o lançamento procedente. A questão nuclear do litígio seria a espontaneidade no procedimento, quanto à declaração retificadora e o pedido de parcelamento. As razões de decidir contestaram as possíveis irregularidade imputadas aos mandados de procedimento fiscal, quanto às suas emissões (inclusive daquele complementar). A retificação da DIPJ não poderia ser acolhida como espontânea, pois decorreria da conexão causal do ilícito descoberto na pessoa física de José Carlos Elias, que já se encontrava sob ação fiscal. E segundo comando do parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto 70235/72 que determina : "o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a de terceiros envolvidos nas infrações verificadas." não havia como acolher a tese de ausência do termo de início da ação fiscal.



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Aponta a cronologia dos MPF às fls. 547 e 548, concluindo observar durante a ação de períodos desacobertados desses mandatos e por isso não haveria a possibilidade de aceitar a tese de espontaneidade preconizada nas razões oferecidas.

O nexó entre os fatos e o evidente intuito de fraude se provara em todo procedimento. A apresentação da declaração retificadora só ocorreu a partir da ação iniciada no titular das contas que declarou tratar-se apenas de interposta pessoa física da autuada. Desse modo não seria possível atribuir boa fé ao procedimento pois só esclareceu os fatos quando o fisco já descobrira o ilícito.

Diversamente do argüido indício ser considerado pelos autuantes como prova plena e acabada, os fatos que teriam caracterizado o ilícito e produzindo a prova que o artigo 42 da Lei 9430/96 demandaria. Se essas são mais sumariadas que aquelas exigidas para comprovação material de infrações não cobertas por presunção, isto ocorreu por imposição da lei. Esses motivos justificariam o agravamento da multa.

Ao suposto efeito confiscatório da multa de ofício, opõe os limites restritos de manifestação do juízo administrativo quanto ao conhecimento sobre constitucionalidade de lei. Linha do Colegiado Administrativo, espelhada na ementa administrativa 106-07.303 de 05/06/95:

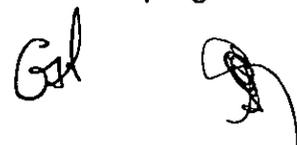
CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame de legalidade das leis e normas administrativas.

Complementando o Parecer CST, 329/70 assim determinou:

"Interativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional."

Quanto a impossibilidade do uso da taxa SELIC como índice de juros de mora, opõe o artigo 61, parágrafo 3º da Lei 9430/1996 não havendo como expurgar



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

os juros sem alterar a lei. Como anteriormente dito, seria impossível conhecer de legalidade nessa instância administrativa.

Estende os argumentos aos procedimentos reflexos, concluindo pela procedência do feito.

Ciência da decisão em 08 de janeiro de 2003, recurso interposto em 06 de fevereiro seguinte, fls.560/601 onde, em apertada síntese assim apresentou suas razões preambulares :

1 - Mandado de Procedimento Fiscal - irregularidade - foi iniciada fiscalização em 03/04/2001 na pessoa física de José Carlos Elias, com diversas prorrogações , algumas delas intempestivas;

2 - Em 10/09/2001 (fls.258/314) retificou a DCTF referente ao ano calendário de 1998 e pediu parcelamento dos débitos ali declarados (fls. 438) a fiscalização apenas foi iniciada em 16/10/2001.

3 - A tese de denúncia espontânea não foi aceita .

Arguição das preliminares :

1 - Nulidade - por falta de prorrogação, cientificação do fiscalizado em vários mandados de procedimento fiscal, além de, na continuação do procedimento fiscal, não ter havido a substituição do auditor como determinava a normativa de regência. Por isto, ocorrera a recuperação da espontaneidade.

2 - Cerceamento do direito de defesa - o julgador de 1º grau não analisou todos os mandados de procedimento fiscal. Por isto o processo deveria voltar a esta autoridade para saneamento ou, o 2º grau julga-lo favorável nos termos do CPC.

3 - Impossibilidade de considerar a fiscalização sofrida como continuidade daquela iniciada sobre o Sr. José Carlos Elias(MPF 092100.2001.00080.1) pois, como continuidade não deveria ser emitido nove MPF, como aconteceu (0920100.2001.0312).



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Mérito

a) - A utilização dos dados da CPMF no período entre 25 de outubro de 1996, data da edição da Lei 9311/96 e 10 de janeiro de 2001, conforme previsto em seu parágrafo 3º do artigo 11, estava proibido para fins de fiscalização, exceto, para cobrança da própria contribuição.

A administração tributária utilizou os dados provenientes da CPMF para iniciar a fiscalização, descumprindo a proibição daquele dispositivo:

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

Esta redação somente fora alterada com a edição da Lei 10174, de 10/01/2001.

As informações produzidas no período de vigência do parágrafo 3º do artigo 11 da Lei 9311/96, em sua redação original, seriam dados e informações com utilização limitada, sem qualquer possibilidade legal de serem utilizados para fins de constituição de outros créditos tributários senão a CPMF.

Admitindo-se a retroatividade dos efeitos contidos na autorização advinda da lei 10.174/01, perguntou qual seria a abrangência do conteúdo legislativo daquele parágrafo 3º da Lei 9311/96. Admitindo-se a aplicação retroativa da lei nova significaria a total inaplicabilidade da lei revogada em qualquer tempo ou espaço do direito brasileiro.

As alterações oriundas da Lei 10174/01 deram início ao procedimento de fiscalização que em seu entender poria em risco a proteção do sistema jurídico, por afronta ao princípio da irretroatividade das leis, bem como a proteção da garantia constitucional do cidadão de manter sua privacidade.

Atender ao direito líquido e certo da apelante seria indispensável para preservar a intimidade e a situação jurídica de correntista e de contribuinte, cujos fatos



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

pretéritos não podem ser alcançados pela Lei Complementar nº 105/2001 e pela Lei 10.174/2001. O direito penal tributário e o direito tributário são regidos pelos princípios da taxatividade e da irretroatividade "in pejus" da lei. Por isso não prosperaria uma ação que se utilizou de extratos bancários de 1998.

A alteração da Lei 9311/96 neste item só ocorreu em 09/01/2001. Por seu texto, ao contribuinte foi garantida a não utilização das informações sobre base de cálculo de recolhimento da CPMF para efeito de constituição de créditos tributários de outra natureza. Seria o mesmo que admitir a retroatividade maligna da lei fiscal, com repercussões penais. Isto implicando em desprezo a todo sistema vigente e com flagrante desrespeito a todos os princípios anteriormente citados.

Em se admitindo como constitucional a atual redação introduzida na Lei 9311/96 pela Lei 10174/2001, essas informações só poderiam ser utilizadas para o futuro, ou seja, para as movimentações posteriores a 09/01/2001, porque a retroatividade da lei tributária só ocorre para beneficiar o contribuinte. Sentido no qual transcreve Hugo de Brito Machado:

"É vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroatividade das leis, e sua efetividade depende da questão de saber se o legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior à de sua publicação.

É sabido que a Lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale a praticamente suprimir a regra geral pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional.

Parece-nos que o início da vigência da lei não pode ser, em hipótese nenhuma, anterior à data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria internamente destruída. (Curso de Direito Tributário, 15ª Ed. P. 203).

Toda ação se baseou em lei criada apenas em 2001 pretendendo com esta lei atingir fatos ocorridos em 1998, quando era expressamente proibida a utilização de informações relativas à CPMF para constituição de outros créditos tributários.

Gal

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

A conduta do autuante contrariou às disposições do artigo 5º, inciso XXXVI da CF que ampara a irretroatividade da Lei e impede que a norma infraconstitucional, mesmo que de ordem pública, retroaja para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada, ou que o juiz a aplique retroativamente. Sentido no qual transcreveu ementa do Ag. Inst. 2000767-2/RS-Rel.Min.Sydney Sanches, DJ seção 1, 23/06/1997,p.29.006:

" O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Adin 493, relatada pelo Ministro Moreira Alves, firmou o seguinte entendimento: ' o disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva (RTJ 143/724)"

Sobre a quebra de sigilo bancário transcreveu do MAS 2001.75.05.002543-0/SC, Des. Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma TRF 4ª Região, em 19/02/2002:

" QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO POR PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. Apenas a partir da vigência da lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso a dados sigilosos referentes a movimentações financeiras na forma estatuída pela Lei 10174 e pelo Decreto 3.742/2001. A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores implica ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, emoldurado no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal".

Haveria inconstitucionalidade se houvesse permissão para que o fisco pudesse acessar, indiscriminadamente, a movimentação financeira dos titulares das contas correntes. O tribunal administrativo deveria, como guardião da Constituição Federal e do sistema jurídico, impedir o avanço de tal investida.

Transcreve do STJ, ementa do Resp. 139.574-Sp, Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma do STJ em 15/12/2001 DJU de 28/05/2001.

"MANDADO DE SEGURANÇA. SIGILO BANCÁRIO. PRETENSÃO ADMINISTRATIVA FISCAL. RÍGIDAS EXIGÊNCIA E PRECEDENTE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI 8021/90 9ART.5º, PARÁGRAFO ÚNICO.

1. O sigilo bancário não constitui direito absoluto, podendo ser desvendado diante de fundadas razões, ou da excepcionalidade do motivo, em medidas e procedimentos administrativos, com a submissão a precedente

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

autorização judicial. Constitui ilegalidade a sua quebra em processamento fiscal deliberado ao alvitre de simples autorização administrativa. (...) "

Mesma linha dessa Egrégia Corte, entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator Des. Dirceu de Almeida Soares.

"Quebra do Sigilo Bancário. Lei Complementar nº 105/2002. Irretroatividade. Apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações na forma estatuída pela Lei 10174 pelo Decreto 3724/2001. A aplicação desse conjunto de normas para obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores, como é o caso dos autos, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, emoldurado no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal. Melhor explicitado, não pode a autoridade fazendária Ter acesso direto às operações bancárias ativas e passivas do contribuinte, COMO PRECONIZA A CITADA Lei Complementar 105/2001, justamente porque a Carta magna veda a edição de lei retroactiva, alcançando fatos ou situações jurídicas pretéritas à sua vigência.

(...)

Consoante observo, a receita Federal busca obter, por meio de procedimento administrativo, dados sigilosos relativamente a exercício fiscal anterior à vigência da Lei 10174/2001 para fins de fiscalização interna. Embora o sigilo bancário não seja 'direito absoluto' podendo ser quebrado em nome de outros princípios constitucionais, como o interesse público na manutenção da ordem jurídica, econômica e social'(AI 2001.04.01.027477-o PR, Rel.Des. Mara Lúcia Luz Leiria DJU 04/09/2001) sua quebra deve passar pelo crivo do Judiciário, porquanto é o Poder detentor de tal prerrogativa e que reúne melhores condições de manter a imparcialidade necessária em tais casos.

(...)

Entendo, todavia, que apenas a partir da vigência da Lei Complementar 105 de 10/01/2001, é possível o acesso a tais informações na forma estatuída pela Lei 10.174 e pelo Decreto 3724/2001. A aplicação desse conjunto de normas para obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, como é o caso dos autos, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, emoldurado no inciso XXXVI do artigo 5º d Constituição Federal . Melhor explicitando, não pode a autoridade fazendária Ter acesso direto às operações bancárias ativas e passivas do contribuinte anteriores a 10/01/2001, como preconiza a citada Lei Complementar 105/2001, sem o crivo do Judiciário, justamente porque a Carta magna veda a edição de lei retroativa, alcançando fatos ou situações jurídicas pretéritas à sua vigência".

As informações sobre o patrimônio não teriam proteção absoluta mas não seria autorizado ao administrador fazer devassa nos documentos bancários com finalidade de examinar o recolhimento pelos tributos devidos, partindo desta prática com base em uma alegação final. A quebra do sigilo exigiria cautelas.

O artigo 144 do CTN asseguraria o direito de não haver quebra do sigilo bancário através apenas de ato unilateral do administrador tributário. Sua

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

redação visaria 'resolver conflitos intertemporais que podem surgir no âmbito do direito tributário'. O caput do artigo trata de uma regra de direito material, em contrapartida a seus parágrafos, que regulam o direito formal.

Por esta norma o ato do lançamento buscará critérios estabelecidos na lei vigente à época da realização do ato jurídico. Deve se aplicar a norma que estiver em vigor no momento em que nasceu a obrigação. Enquanto regra de direito material deve refletir a estrutura fundamental do tributo, sem qualquer exceção, por ser desdobramento do princípio constitucional da irretroatividade.

Dos comentários do Código Tributário Nacional : Lei 5172, de 25/10/1996/ Carlos Valder Nascimento (coordenador), Ives Gandra da Silva Martins fez as transcrições seguintes:

"Assim, mesmo que, à época da efetuação do lançamento, estiver totalmente revogada a lei vigente na data do fato jurídico, dar-se-á a ultratividade plena da lei abrogada, não se podendo aplicar lei nova, de vigência posterior à ocorrência do fato jurídico.

(...)

Ora, a anterioridade, que leva ao adiamento da eficácia da norma tributária modificadora do imposto sobre a renda, para exercício financeiro subsequente, por si só, impede em qualquer circunstância, a adoção da tese que permite a retrospectiva ou retroatividade imprópria ao legislador.

(...)

O princípio não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a administração e aos tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.

(...)

O lançamento, ato administrativo e a sentença, ato judicial, que aplicam a norma geral abstrata, densificando-a e, ao mesmo tempo, criam norma individual e concreta, regem-se sempre pela lei vigente ao tempo da ocorrência do fato jurídico e de seus efeitos. A criação de norma individual é limitada, vinculada e presa aos critérios da lei. Em consequência, a aplicação da lei nova, vigente à época da efetuação do lançamento, a um fato jurídico pretérito, seria ofensa grave ao princípio da irretroatividade, inconciliável com a Constituição e com o próprio art. 144, caput, do CTN. Nem tampouco, como fartamente já decidiu o STF, pode o fato jurídico ser apartado dos seus efeitos. A mesma lei que rege o fato é também a única apta a reger os efeitos que ele desencadeia.

GR

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Não poderia supor se tratar de irretroatividade relativa, pois o artigo 153,III, 'a' também remete à vedação de cobrar tributos referentes a fatos geradores concluídos antes da vigência da lei que os instituiu ou modificou.

O parágrafo 2º do artigo 144 ratifica o caput. Em se tratando de impostos periódicos, como o de renda, prevalece a regra do artigo, mesmo quanto aos aspectos formais do procedimento, não comportando aplicação de lei nova. À sua leitura se conclui que se aplicará a lei, material ou processual, em vigor no momento da ocorrência do fato jurídico. A uma primeira vista o parágrafo primeiro do artigo 144 poderia induzir ao equívoco de ser possível a aplicação retroativa. Contudo, sua leitura deverá ser conjugada com o parágrafo segundo.

Sentido no qual transcrever de Aliomar Baleeiro, do seu Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Comentário de Misabel Abreu Machado Derzi. RJ. 1999:

"A doutrina tem interpretado o parágrafo 2º do artigo 144 como uma ressalva ao parágrafo 1º, somente abrangente aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a lei fixe a data em que se considere ocorrido o fato jurídico (cf. Aliomar Baleeiro, op. cit. p. 507; Paulo de Barros Carvalho, op. cit. p. 285) Assim, em relação aos impostos de período (especialmente aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio) prevalece a regra do caput do artigo 144, mesmo com referência aos aspectos formais ou procedimentais, não se lhes aplicando de imediato a legislação nova.

(...)

Pois bem, o parágrafo 2º do artigo 144 remete, assim, o intérprete, de novo, ao caput do artigo 144. A lei aplicável pelo lançamento - quer do ponto de vista substancial, quer do ponto de vista formal - será sempre a lei vigente no momento da ocorrência do fato jurídico. Mas a regra do caput do artigo 144 diz pouco, em razão da complexidade inerente aos impostos de período, como por exemplo sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro. Assim se explica a ressalva do parágrafo 2º do artigo 144."

A jurisprudência viria nessa mesma linha:

"Imposto de renda. Pessoa jurídica. Fato gerador. Não incidência do Decreto 2065/83. Princípio da irretroatividade. O Decreto-lei 2065/83 só entrou em vigor em 1º/01/1984. O lançamento há que se reportar à data da ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN)". (RESP 12111397-97RJ DJU 1º/12/1997 p. 62671. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros.)

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

"Tributário. Constitucional. Utilização de dados da CPMF para Fins de Constituição do Crédito Tributário. Irretroatividade da Lei Complementar 105/2001. Quebra do Sigilo Bancário.

1. A lei 9311/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10174/2001, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização dessas informações para outro fim que não fosse do lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal. (grifos no original)
2. Ao tempo do fato gerador da obrigação, vigia a Lei 4595/64, recepcionada com força de Lei complementar pelo artigo 192 da Constituição de 1988, até edição da Lei Complementar nº 105/2001, cujo artigo 38, nos parágrafos 1º a 7º, admite a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.
3. Mostra-se destituído de fundamento constitucional o argumento de que o artigo 144, parágrafo 1º do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrente do direito à intimidade e à vida privada, elencados como direitos individuais fundamentais no artigo 5º, incisos X e XII da Constituição de 1988.
4. Para que o Fisco se valha das informações fornecidas pelas instituições financeiras a respeito da movimentação bancária do contribuinte, a fim de lançar crédito tributário relativo a exação diversa da CPMF, mediante procedimento administrativo-fiscal, é imprescindível a autorização judicial." (AMS 2001.72.05.001927-1/SC, Rel. Des. Wellington M. de Almeida 1ª Turma, julgado em 19/09/2002).

Tudo isto para concluir que não seria possível sequer falar na aplicação da LC 105/01 a fatos anteriores a sua edição. Ainda por impossibilidade de aplicá-la ao caso, pois o autuante tipificou o ilícito na lei 9311/96, artigo 3º, já revogado, mas que também proibia a quebra do sigilo bancário nos termos das razões apresentadas. Não estaria trazendo aos autos as prerrogativas e faculdades introduzidas no sistema brasileiro pela LC 105/01, posto que não foi o fundamento legal da exação. Com isto o autuante agiu de forma ilegal e inconstitucional, impropriedades que se perpetuarão caso se permita acesso indiscriminado do fisco à movimentação financeira dos contribuintes.

b) Da caracterização da denúncia espontânea

Antes de qualquer procedimento fiscal a empresa retificara a DCTF referente ao ano de 1998 e pedira parcelamento dos débitos ali confessados, nos termos do benefício insculpido no artigo 138 do CTN. Contudo esse fato, não foi

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

considerado e , descaracterizada a espontaneidade, houve lavratura da exação, com fundamento legal no parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/1972.

Longa exegese é expendida para concluir, frente à hierarquia das leis, que o entendimento do Código Tributário Nacional prevaleceria. Neste particular, a interpretação partiria do artigo 128 que veicularia alguns princípios gerais observados nos artigos subseqüentes (129 a 138) que regulariam a responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações. Conclui que haveria dois parâmetros para se imputar tal gravame a uma terceira pessoa a quem se atribuiria a responsabilidade tributária como se contribuinte fosse, mas sua escolha dependeria de lei expressa que não contrariasse o próprio CTN.

Com isto o parágrafo 1º do artigo 7º não teria aplicação no caso por contrariar o artigo 128 do CTN, pois segundo este dispositivo, apenas a lei ou o próprio CTN poderão dizer quais seriam os envolvidos, compreendidos como responsáveis. Mais ainda, tratando-se de regular infrações não seria possível atribuir um caráter genérico e uma interpretação extensiva aos termos da lei, sob pena de ferir o artigo 112 do CTN, no que tange à interpretação.

No caso concreto pretender afastar a espontaneidade da empresa por conta de fiscalização procedida no Sr. José Carlos Elias, seria interpretar o artigo 7º e seu parágrafo 1º fora dos limites dos dispositivos do CTN. Não restou comprovado qualquer vínculo da pessoa física com a jurídica bem como não haveria qualquer lei criando este vínculo, ou que a empresa lhe conferiu mandato ou poderes que atribuíssem esta condição.

b.1) Da interpretação literal do parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto 70235/72.

Ainda se interpretado isoladamente, este dispositivo não comportaria as conclusões dos autuantes. O parágrafo dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e,



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

independentemente de intimação, aos demais envolvidos nas infrações verificadas. Como o sujeito passivo da obrigação é a empresa União e contra ela não havia qualquer procedimento fiscal no momento da infração, a conclusão fiscal não se sustentaria.

A análise deste artigo em consonância com o artigo 138 do CTN e demais dispositivos referentes à responsabilidade tributária, atenderia aos requisitos necessários a ser aceita a tese de denúncia espontânea.

c) da Presunção do artigo 42 da Lei 9430/96

Parte do lançamento decorreu de diferença verificada entre a DCTF e o montante movimentado na conta corrente do Sr. José Carlos Elias. O agravamento da multa na presunção legal do artigo 42 da Lei 9430/96.

Transcreve o artigo e parágrafos dizendo que todo lançamento se sustentou na presunção legal de que os valores constantes em conta corrente não escriturada caracterizou omissão de receitas. Contudo esta presunção não permite que sejam alcançadas contas de terceiros, pois em assim se admitindo, contas bancárias de diferentes correntistas poderiam ser consideradas como omissão de receitas sem qualquer prova substancial. Entendimento acolhido pela DRJ de São Paulo quando proferiu a decisão 1.746 de 21/11/2002.

Discorre sobre a presunção dizendo impossível confundi-la com mera suposição, linha na qual transcreve parte do Voto proferido no Ac. 104-18.896 que trataria da possibilidade de presunção com relação ao próprio titular da conta bancária, sendo impossível sua extensão à terceiros.

c.1) Da irretroatividade da nova redação do artigo 42 da Lei 9430/96.

O dispositivo trata de um tipo de infração fiscal. Deve ser compreendido dentro dos limites de seus termos. Outro sentido não se depreenderia do

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

seu texto que pudesse sustentar a amplitude conferida pelos autuantes ao considerar depósitos em conta de terceiros, como omissão de receitas da apelante. Clareza que se tem com a edição da Lei 10.637/2002, resultado da conversão da MP 66/2002. Que em seu artigo 58 incluiu dois novos parágrafos no artigo 42 da Lei 9430/96;

Artigo 58. O artigo 42 da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996 passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos 5º e 6º:

Art. 42.(...)

Parágrafo 5º - Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

Parágrafo 6º - Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

A situação dos autos é do parágrafo 5º. À época dos fatos não existia norma legal para suportar o procedimento. Isto implicando em nulidade por ferir o princípio constitucional da legalidade e violar o artigo 97, inciso V do CTN.. Não seria possível conferir abrangência ao caput do artigo para absorver a situação do litígio, quando foi criada lei específica para tanto. Trata-se pois de aplicação retroativa de lei para imputar gravame. Neste caso, com proibição constitucional expressa. Demais disso, havendo dúvida, a aplicação da lei seguiria os preceitos do artigo 112, I.

A redação advinda com a lei 10.637/2001 tipificou nova infração que por não ter suporte legal anterior não pode retroagir para prejudicar, sentido no qual transcreve do TRF da 5ª Região MAS 27587, Des. Barros Dias. 2.T. j. 24/01/94 DJ 30/05/94:

"Tributário. Omissão de Receita Pessoa Jurídica. Tributação Reflexa do Sócio Participante do capital. Fato Gerador Ocorrido Antes da Vigência do Decreto-lei 2065/83. Irretroatividade.

Somente a partir da vigência do Decreto-lei 2065/83, pode-se presumir a distribuição de lucro aos sócios quando comprovada a omissão de receita de pessoa jurídica da qual participam.

Nos termos da legislação tributária (CTN.art. 106) a lei só pode ser aplicada a fato pretérito quando tiver natureza expressamente interpretativa, excluindo a aplicação de penallidades.

Sentença reformada.



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Discorrendo sobre a impossibilidade de se imputar ao parágrafo 5º da Lei 9430.1996 com a redação do artigo 58 da Lei 10637/2002, características meramente interpretativas. Sendo esta a situação dos autos, impossível prosperar o lançamento. Não havia dispositivo legal que autorizasse a lei retroagir para prejudicar, conforme artigo 5º, XXXVI c/c 106, I do CTN. Conclui:

Neste sentido, a presunção legal, fora de seus estritos termos, a fim de justificar a aplicação de penalidade, não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico, devendo ser afastada de plano.

c.2) Do Agravamento da multa com base na presunção do artigo 42 da Lei 9430.

Os autos foram lavrados com multa agravada., com base no artigo 44,II da Lei 9430. Reclama a recorrente que, em casos análogos, lançamentos com base no artigo 42 da Lei 9430 a multa aplicada foi de 75%, conforme se veria da transcrição da ementa do Ac. 104-864 DOU 03/10/2002 Rel. Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes, onde a multa foi agravada por falta de atendimento à intimação.

d) Dos valores constantes na conta corrente do Sr. José Carlos Elias oriundo de cheques nominais ao próprio.

Além de imputar a titularidade das contas bancárias do Sr. José Carlos Elias à recorrente, a fiscalização também tributou os cheques nominais ao mesmo que depois voltaram na forma de depósito, ou pertenceram ao próprio titular, conforme relação que consta das folhas 186 a 188. Neste caso a INSRF 246/2002, que trata da "Tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos", determinou:

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

(...)

Parágrafo 2º - Os créditos decorrentes de transferência entre contas do mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Por isso estes montantes devem ser estornados do lançamento original.

e) Da ilegalidade de inserção dos juros previstos na Lei 8981/95 e da taxa SELIC

Se persistisse o lançamento a aplicação dos juros deveria ser revista. Os juros previstos no artigo 84 da Lei 8981/95 (juros compensatórios) foram substituídos por aquele instituído no artigo 13 da Lei 9065/95 (juros remuneratórios) contrários ao artigo 161, parágrafo 1º do CTN e artigo 192, parágrafo 3º da Constituição Federal..

O judiciário pacificara o assunto quando nos Embargos de Divergência no RE 64.428-RJ, julgado em 24/04/1996 no STJ, Min. Franciulli Netto decidiu pela declaração e arguição de inconstitucionalidade da taxa SELIC mantida para corrigir débitos tributários:

"TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. ART. 39, PARÁGRAFO 4º DA LEI 9250/95. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Inconstitucionalidade do parágrafo 4º do artigo 39 da Lei 9250 de 26 de dezembro de 1995, que estabeleceu a utilização da Taxa SELIC, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

II - Taxa SELIC, indevidamente aplicada como sucedâneo dos juros moratórios, quando na realidade possui natureza de juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária.

III - Impossibilidade de equiparar os contribuintes com os aplicadores; estes praticam ato de vontade; aqueles são submetidos coativamente a ato de império .

IV - Aplicada a Taxa SELIC há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

V - Incidente de inconstitucionalidade admitido para a questão ser dirimida pela Corte Especial.

VI - Decisão unânime.

Pedido

Resume as razões de recurso nos pedidos seguintes:

- a) recebimento e processamento do presente recurso para que seja remetido ao 1º CC;
- b) a exclusão da multa de ofício e agravada posto que, ar etificação da DCTF estava sobre abrigo da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), uma vez que quando realizada não havia sido iniciado qualquer procedimento fiscalizatório sobre a recorrente e o existente sobre o Sr. José Carlos Elias havia se encerrado. Isto em decorrência de que o MPF nº 092100 2001 0080 1 -2 (fls.494 e 495) deveria ser



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

cumprido ou prorrogado até 16/09/01, o que só ocorreu em 19/09/2001 (fls. 499, data de recebimento do AR na agência do Correio do destino);

- c) A exclusão da multa de ofício e agravada posto que, a retificação da DCTF estava sobre o abrigo da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), uma vez que houve a extinção do MPF nº 092100 2001 0080 1 - 5 com vencimento em 21/11/2001, prorrogado pelo MPF nº 092100 2001 0080 1 -6 em 22/11/2001. E ainda que o Sr. José Carlos Elias Não foi cientificado do MPF nº 092100 2001 0080 1 - 8 (fls. 509) ou c-1, alternativamente ao pedido 'c', requer a remessa do presente processo à Delegacia de Julgamento para que sejam enfrentadas as questões descritas no pedido anterior da qual furtou-se à análise;
- d) A exclusão da multa de ofício e agravada posto que, a retificação da DCTF estava sobre o abrigo da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), uma vez que não pode ser excluída em virtude do artigo 9º da Portaria 1265/99 prevê o procedimento quando da continuidade da fiscalização, o que não foi respeitado ou d.1 - alternativamente, aos pedidos b, c, c.1, e d, caso não se reconheça a incidência do artigo 138 do CTN, requer a aplicação do artigo 47 da Lei 9430/ 02 na fixação da multa;
- e) a desconsideração do lançamento realizado uma vez que existia a previsão sobre a impossibilidade da aplicação retroativa, nos moldes do artigo 144 do CTN, do parágrafo 3º do artigo 11 da Lei 10174/01, para constituição do crédito tributário;
- f) a desconsideração do lançamento realizado uma vez que existia a previsão sobre a impossibilidade de aplicação retroativa, nos moldes do artigo 144 do CTN, do parágrafo 3º do artigo 11 da Lei 10174/01, para constituição do crédito tributário;
- g) exclusão da multa de ofício e seu agravamento, diante da ocorrência de denúncia espontânea, em conformidade com o artigo 138 do CTN, pois não havia qualquer procedimento de fiscalização em andamento contra o contribuinte no momento da retificação da DCTF e pedido de parcelamento; afastando-se também a incidência equivocada do parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto 70125/72, por não se tratar a recorrente de mero 'envolvido' , mas do próprio sujeito passivo da obrigação, sendo impossível dispensar-se sua intimação para fins de descaracterização da denúncia espontânea;
- h) a desconsideração do lançamento realizado, posto que o caput do art. 42 da Lei 9430/96, vigente quando do lançamento, não permitia a extensão da presunção de omissão de receita à conta corrente de terceiros, uma vez que a interpretação da norma deve ser literal e restritiva, motivo pelo qual o lançamento realizado foi efetuado sem base legal ou
- h.1 - a desconsideração do lançamento realizado,, por decorrer de interpretação extensiva do artigo 42 da Lei 9430/96, afrontando o artigo 112 do CTN e portanto, não possuir suporte legal à época dos fatos, violando o princípio da legalidade e artigo 97, inciso V do CTN, o que veio a ocorrer apenas com a edição da Lei 10.637/2002; afastando-se ainda, a aplicação retroativa desta legislação, por não se tratar de norma interpretativa, mas veicular nova infração fiscal , o que implicaria em violação ao artigo 106 do CTN;
- h.2 - alternativamente ao pedido acima, caso se considere "expressamente interpretativa" a norma do parágrafo 5º do artigo 42, na redação



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

trazida pela Lei 10.637/2002, seja excluída a aplicação da penalidade (multa de ofício e agravamento) decorrente da nova abrangência da presunção de infração descrita no caput, nos termos do artigo 106, inciso I, do CTN;

h.3 - alternativamente os pedidos 'h' e 'h-1', requer a exclusão do agravamento da multa, fundada no inciso II, do artigo 44, da Lei 9430, posto que a legislação prevê a necessidade do evidente intuito e da comprovação do dolo, não sendo possível a aplicação da multa agravada com base em presunção legal, posto que esta é válida apenas para exigência do crédito;

- i) a exclusão dos lançamentos das diferenças existentes entre a DCTF retificada e o montante apurado pelos auditores fiscais, pois estes são recursos do Sr. José Carlos Lias, os quais foram alvos de meras transferências, ou seja, saques e depósitos ocorridos entre as contas correntes e segundo artigo 3º da IN 246/02 não podem ser tributados.

Arrolamento de bens conforme despacho de fls. 636.

É o Relatório.



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Tratam os autos de lançamentos para exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas e reflexos para o PIS, COFINS e CSL, no valor total de R\$ 1.540.968,50, por omissão de receitas configurada pela existência de valores creditados em contas bancárias, à margem da contabilidade, mantidas em nome de interposta pessoa física, e em relação aos quais não logrou comprovar a origem. O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO de fls. 401/409, informa que o Contribuinte JOSÉ CARLOS ELIAS, CPF 510.003.189-15, movimentou as contas bancárias nºs. 21662-3 e 21.664-X, mantidas no Banco do Brasil e as contas 019.912-0 e 020.493-0, Banco do Estado de Santa Catarina, que de fato, pertenciam à recorrente.

Durante a fiscalização do Sr. José Carlos Elias foi descoberta a movimentação financeira no valor de R\$ 1.426.376,92. Desta, a recorrente reconheceu como seu o valor de R\$ 1.164.243,45, o qual acresceu às receitas declaradas, retificando a DCTF, pedindo parcelamento dos tributos daí decorrentes.



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

O contraditório, nas presentes razões, se prende à diferença de R\$ 262.133,44, entre o valor levantado e aquele assumido; à nulidade dos autos; à ocorrência de denúncia espontânea. Por isto pede a exclusão da multa. Por fim pede também a revisão dos juros lançados.

O recurso apresentou nas razões preambulares as preliminares de nulidade por cerceamento do direito de defesa, nas emissões e prorrogações dos Mandados de Procedimentos Fiscais e porque a autoridade de 1º grau não analisara todos os argumentos neste sentido expendido nas razões impugnatórias, esses argumentos serão analisadas em bloco por se interconectarem.

1 - Das irregularidades dos MPF - Mandados de Procedimento

Fiscal

A fiscalização iniciada em 03/04/2001 na pessoa física de José Carlos Elias, sofrera várias prorrogações e algumas delas intempestivas, sem ciência expressa do fiscalizado, fls. 562/563, também se vencido este óbice, o fato de não ter havido substituição do auditor responsável, nos termos do artigo 16 e parágrafo da Portaria SRF1265/1999, tornaria todos os atos realizados por estes auditores, nulos. Por isto, seu procedimento de retificar a DCTF ocorrera fora de qualquer procedimento administrativo válido.

Início a análise das razões apresentadas pela suposta nulidade existente nos autos, baseada na ausência de prorrogação expressa no mandado de procedimento fiscal. Não fora obedecida as normas que regem a modalidade processual administrativa. Ocorrera lapso temporal no desenrolar da fiscalização sem a devida cobertura no instrumento autorizativo.

Mas não é isto que se vê de fato. As prorrogações foram realizadas observando os prazos constantes na Portaria SRF 1265/99, na forma da Portaria 3.007/01, que disponibiliza ao contribuinte, na internet, todo desenrolar do procedimento. Por isso não há que se falar em extinção do mandado e menos ainda, em nulidade. Apenas argumentando, mesmo ocorrendo a hipótese pretendida, não

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is a stylized 'G' followed by a flourish, and the second is a more complex, cursive signature.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

implicaria em nulidade nos termos do artigo 59 do Decreto 70235/1972. Quando muito, caberia o comando do artigo seguinte do referido diploma legal, assim vazado:

Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A emissão da prorrogação do mandado de procedimento fiscal dentro do prazo não produziu nenhuma irregularidade nem ocasionou qualquer prejuízo ao sujeito passivo. A cientificação por meio eletrônico, na era digital é instrumento legalmente válido e isto também não influenciou, em nada, a solução do litígio.

Demais disso é assente neste Colegiado que o poder/dever do agente do fisco, frente ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o obriga às ações fiscais. Linha retratada no Voto prolatado pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior a quem peço vênias para reprodução de parte do Voto expendido no Acórdão 108-07.465, de 03 de julho de 2003, recurso nº. 132.276:

“A preliminar referente a vícios quanto ao MPF merece ser rejeitada. Primeiro porque o MPF específico desta ação fiscal não está maculado por qualquer irregularidade. Segundo porque, mesmo que assim o fosse, esta Câmara já decidiu, através do Acórdão 108-07.079, que no âmbito do processo administrativo, regulado pelo Decreto 70.235/72, “é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em pessoa incompetente”.

Também não prospera a nulidade argüida com base no disposto no artigo 16, e parágrafo único da Portaria 1265/1999 do SRF.

Este dispositivo faz referência ao MPF utilizado pela administração tributária para realização de diligências (D) e não fiscalizações (F). Os procedimentos e as disposições normativas são específicos. No caso dos MPF - D, a finalidade não é somente tributária mas atende ainda às requisições dos outros órgãos de Estado e de outros departamentos da própria Secretaria da Receita Federal (Por exemplo a

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

COGER - Corregedoria Interna e a COPEI - Coordenação de Inteligência). Nos autos os MPF foram dos tipos 'F' e 'C' e nenhuma incorreção que pudesse macular o procedimento foi percebida.

Neste item, não avança a tese de cerceamento do direito de defesa por falta de análise individualizada dos MPF pela autoridade de primeiro grau. Todos os argumentos de impugnação foram respondidos e nenhum prejuízo ocorreu na solução do litígio por falta de qualquer observação tanto ao direito formal quanto material. Prova disso são os alentados argumentos oferecidos em sede de recurso.

2 - Denúncia Espontânea

A figura da denúncia espontânea também não é observável nos autos. Entende a interessada que a retificação da DCTF, procedida em 10/09/2001 (fls.258/314) e o parcelamento dos débitos ali declarados (inserto às fls. 438), foram produzidos em período no qual não sofrera qualquer procedimento fiscal, pois tal só ocorreu em 16/10/2001.

Mas a recorrente não se encontrava albergada pela espontaneidade, pela conexão entre os procedimentos da interposta pessoa física e a pessoa jurídica. O quadro inserto nas razões de apelo às fls.562/563, demonstra a cronologia dos MPF referentes à ação fiscal realizada na pessoa física do Sr. José Carlos Elias a qual não sofreu qualquer interregno que restabelecesse a situação de espontaneidade preconizada na lei. A matéria já é conhecida desta câmara, onde o acórdão 108-07.153, de 16 de outubro de 2002, assim ementado, firmou convicção:

PAF- ARTIGO 7º, § 1º - ESPONTANEIDADE - INOCORRÊNCIA - INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS - CONTA BANCÁRIA - OMISSÃO DE RECEITA - O disposto no § 1º, do artigo 7º, do Decreto 70.235/72, alcança aqueles que, através de interposta pessoa, mantenham em conta bancária desta, valores de receita omitida

Ao argumento de que a emissão de outro mandado de procedimento fiscal, MPF, provaria se tratar de novo procedimento, não prospera. A pessoa jurídica

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

possui inscrição própria junto ao fisco federal e sob este número é analisada. A continuação dos procedimentos conexos se contém no âmbito do poder/dever da administração tributária para cumprimento do princípio inquisitório, constitucionalmente concedido.

Também, a emissão do MPF, sozinho, não é suficiente para definir o litígio, como pretendeu a recorrente. Não é o instrumento formal de fiscalização que liga o Sr. Carlos à empresa e sim a materialidade do ilícito através dos fatos que o fisco produziu e carreou aos autos.

Pretende o sujeito passivo que se albergue a retificação sob manto da norma contida no artigo 138 do CTN - denúncia espontânea. Neste tópico não se abordará o óbvio vínculo das contas correntes mantidas nos bancos do Brasil e do Estado de Santa Catarina sob o nome de José Carlos Elias com a pessoa jurídica atuada. Apenas se tentará responder às razões de recurso nos itens b.1, fls. 583/584, nº 70 a 73, onde não há clareza conceitual quando diz pretender interpretar literalmente o parágrafo primeiro do artigo 7º do Decreto 70235/1972, para concluir que não estava sob fiscalização quando promoveu a retificação da DCTF, pois aquele artigo diria respeito "ao sujeito passivo" e este não seria seu status.

Eis a letra do dispositivo:

Artigo 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;

(...)

parágrafo 2º - Para os efeitos do disposto no parágrafo 1º os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 dias, **prorrogável, sucessivamente**, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento do trabalho. (Destaquei)

Não vejo como prosperar a longa exegese expendida neste tópico, pretendendo justificar com o artigo 128, que veicularia alguns princípios gerais obrigatórios aos artigos subsequentes 129 à 138, do CTN (que regulariam a responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações) para concluir pela necessidade de dois parâmetros, para se imputar tal gravame a uma terceira pessoa, a

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

quem se atribuísse a responsabilidade tributária como se contribuinte fosse, mas esta escolha dependeria de lei expressa que não contrariasse o próprio Código, concluindo que as provas carreadas nos autos não poderia lhe imputar esta condição.

Por isto o parágrafo 1º do artigo 7º não teria aplicação, por contrariar o artigo 128 do CTN. Apenas a lei ou o próprio CTN poderiam dizer ^{quais} quem seriam os envolvidos, compreendendo-os como responsáveis. Mais ainda, tratando-se de regular infrações, não seria possível atribuir caráter genérico e uma interpretação extensiva aos termos da lei, sob pena de ferir o artigo 112 do CTN.

No caso concreto pretender afastar a espontaneidade da empresa por conta de fiscalização procedida no Sr. José Carlos Elias, seria interpretar o artigo 7º e seu parágrafo 1º fora dos limites dos dispositivos do CTN, sendo ilegal e insustentável. Não restara comprovado qualquer vínculo da pessoa física com a jurídica; não haveria qualquer lei criando este vínculo, e a empresa não conferira mandato ou poderes que lhe atribuíssem esta condição. (Destques do voto)

Ora, aqui reside o óbice para que seja aceita a tese da denúncia espontânea. As contas correntes pertenciam à Empresa União de Transporte Ltda e não a José Carlos Elias como ficou fartamente demonstrado e expressamente assumido no item 100 das razões de apelo (fls. 594) onde afirma:

" Ou seja, a fiscalização considerou como próprias do Recorrente as movimentações existentes na conta do Sr. José Carlos Elias e tributou estes valores. Ocorre que, foram lançados também os valores sacados pelo Sr. José Carlos Elias e posteriormente depositados na própria conta corrente. A relação dos valores sacados e depositados através de cheques nominais ao próprio correntista, constam relacionadas na intimação de folhas 186 a 188. Deste modo, conclui-se que foram tributadas as movimentações referentes às transferências realizadas pelo próprio Sr. José Carlos Elias."

O caso dos autos não se subsumem ao caput do artigo 138 como pretendido e sim ao seu parágrafo único:

Art. 138
(...)

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Apenas argumentando, também não comungo da idéia de ser possível interpretar a norma contida no artigo 138 da forma isolada. Filio-me a corrente que entende não ser possível a exclusão da multa, aplicável sempre que se descumpra obrigação contratual ou legal, por sua característica de compensação frente a um inadimplemento.

A natureza jurídica da multa é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, a multa que se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.

A multa fiscal, tendo caráter indenizatório ou de sanção penal é o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. No caso de mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum, porque pune um ilícito.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em recentes aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, afirmou que:

"O artigo 138 fala da "sanção premial". Quem se auto-denuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva).

O conceito de responsabilidade inculcado no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina, isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime, contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis : multa e juros. Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária.

A conclusão equivocada se deve à interpretação isolada que se deu ao artigo 138 sem considerá-lo no contexto no qual se insere, junto aos artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração.

Isso nos remete às possibilidades de interpretação que o direito comporta, onde nos ensina o Professor Celso Ribeiro Bastos que:

" a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer , até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios , que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática , o que por si só , já excluí qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade".

Concluindo, o artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas.

3 - da Presunção do artigo 42 da Lei 9430/96 e irretroatividade da nova redação do artigo 42 da Lei 9430/96.

Nas transcrições da Lei 9430/1996 seu artigo 42 e parágrafos e o comentário seguinte (fls. 586) informa a recorrente:

"76. Foi com base neste artigo que todo o lançamento foi realizado, ou seja, com base na presunção de que valores constantes em conta corrente não escrituradas caracterizam omissão de receita. Ocorre que, em nenhum

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

momento o artigo 42 permite que esta presunção alcance contas de terceiros. Só estariam abrangidas as contas bancárias próprias da pessoa sob fiscalização, pois caso contrário, quais quer contas bancárias de diferentes contribuintes poderiam ser consideradas como omissão de receita, sem qualquer prova substancial"

O dispositivo, tratando de um tipo de infração fiscal, deveria ser compreendido dentro dos limites de seus termos, pois outro sentido não se depreenderia do seu texto que pudesse sustentar a amplitude conferida pelos atuantes ao considerar depósitos em conta de terceiros como omissão de receitas da apelante.

Fato esclarecido com a edição da Lei 10.637/2002, resultado da conversão da MP 66/2002. Que em seu artigo 58 incluiu dois novos parágrafos no artigo 42 da Lei 9430/96, 5º e 6º e seriam esses parágrafos que suportariam o lançamento.

Isto eivaria o procedimento de inconstitucionalidade porque se estaria descumprindo o princípio da irretroatividade, argumento que insiste em repetir nos itens 90 e 91 (fls.591).

Mas tudo cai por terra frente ao termo constante às fls. 151, onde o Sr. JOSÉ CARLOS ELIAS presta as informações através do TERMO DE COMPARECIMENTO E DE DECLARAÇÃO que:

- 1 Trabalha na empresa União Transportes desde o ano de 1974;
- 2 Neste período exerceu atividades exclusivamente na empresa União (na folha seguinte consta o seu cargo como "chefe de tráfego");
- 3 Tão logo recebeu ciência da instauração do procedimento fiscal contra sua pessoa procurou os responsáveis da empresa União, a quem pertencia a movimentação financeira apontada;
- 4 Reafirma as informações prestadas por documento subscrito em 17 de setembro de 2001, onde informa que as contas bancárias 019.912-0 e 020.493-0 do Banco do Estado de Santa Catarina; e contas 21.662-3 e 21.664-X, do Banco do Brasil, eram recursos movimentados pela Empresa União de Transportes Ltda;
- 5 Abriu as referidas contas atendendo à solicitação da Diretoria da empresa;

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

- 6 Na movimentação das referidas contas restringiu-se a assinatura dos cheques, repassando os mesmos ao Sr. Murilo, à época diretor administrativo;
- 7 Não passou procuração para movimentação das referidas contas.

Que resta dizer mais?

Às fls. 154/185 constam declarações do Sr. José Carlos se negando a informar a quem pertencia as contas sob argumento de "respeito ao sigilo profissional.

Nas diligências produzidas pelo autuante junto a alguns dos destinatários dos cheques, **todos informam que o receberam da empresa União**. O que vai de encontro aos argumentos expendidos nas razões que, no mínimo, demonstram a dificuldade que tem a recorrente em justificar seu procedimento.

Não há outra conclusão senão se ver como sujeito passivo da obrigação, a pessoa jurídica, dona dos recursos mantidos à margem da legalidade, que, através de um ato simulado, pretendeu omitir-se de recolher o tributo devido nas suas operações comerciais. Usou como caixa dois o banco e um interposta pessoa física. Como dissociá-los agora para saber quem é o sujeito passivo e o responsável? Há uma zona nebulosa onde os dois são um e um é dois. Quem seria quem?

4 - AGRAVAMENTO DA MULTA

A multa tendo caráter indenizatório ou de sanção penal , representa o instrumento de que o Estado dispõe para coagir o devedor a satisfazer a obrigação. Se moratória, tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo estipulado. Quando pune infração específica tem características semelhantes à sanção penal comum por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício

As multas impostas no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos ocorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Quando o contribuinte é autuado e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Lei 9430/1996

Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas :

I - 75% (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, excetuando a hipótese do inciso seguintes:

As multas compensatórias são proporcionais e bastantes para satisfazer o erário, como o ressarcimento do prejuízo causado pela falta de pagamento. As sanções pecuniárias tem por fim restaurar o patrimônio do credor deixando-o nas condições que estaria se o pagamento houvesse ocorrido tempestivamente.

Havendo atos praticados com infração conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações conforme o artigo 137 do CTN,

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.

Nos autos são tratados ilícitos tributários que, em tese, apontam para ocorrência de crime contra a ordem tributária. As razões nas duas versões apresentadas (impugnação e recurso) tangenciam esse aspecto do litígio. Centram a análise nas preliminares sem adentrar no cerne da questão que é a responsabilidade que teria a empresa **União de Transportes Ltda** com os ilícitos apontados. E a multa decorre da natureza desses. Como norma penal em branco, é preenchida segundo o tipo penal ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.

Nos autos o ilícito decorreu da manutenção à margem dos seus registros contábeis de movimentação bancária, com a finalidade de omitir do fisco tais valores e oferecer à tributação um quanto menor que o devido. Conduta prevista na norma insculpida no artigo 44 inciso II da lei 9430/1996.

O lançamento seguiu o Regulamento do Imposto de Renda RIR/94: artigos 195,II(ajuste ao lucro líquido), 197 e parágrafo único (dever de escriturar todas as operações do contribuinte) ; artigo 226 do RIR/94 (conceito de receita bruta) no rito do artigo 24 da Lei 9249/1995 (tratamento das receitas omitidas na mesma forma de opção de lucro das receitas declaradas) artigo 42 da Lei 9430/96 (matriz legal do ilícito).

5 – Diferença de R\$ 262.133,44

Quanto ao pedido para que sejam consideradas as parcelas movimentadas pelo titular pessoa física e se reduza o lançamento naquelas importâncias, não é possível frente a ausência de comprovação do evento argüidos. Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponible, segundo passo seria a quantificação do ilícito, operado sobre uma base de cálculo, que representa a grandeza

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

decorrente de regra matriz tributária, legalmente erigida, sem qualquer concurso do administrador tributário a quem cabe tão somente observá-la.

Ensina O Prof. Paulo de Barros Carvalho - (In Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 2000 - fls.324) as funções da base de cálculo, que se prestam para bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Instrumento jurídico que se presta para:

- a) *"medir as proporções reais do fato;*
- b) *compor a específica determinação da dívida;*
- c) *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."*

Nos autos a base de cálculo imputada seguiu o comando da lei. A parcela que a recorrente pretende excluir, conforme relação que consta das folhas 186 a 188 continuou inexplicada e argumentos retóricos sem comprovação da verdade material não prosperam. Os cheques nominais ao titular da conta, não voltaram na forma de cheques nominais ou transferência interbancária, por isso não se abriga no comando da norma contida na INSRF 246/2002, Art. 3º e parágrafo 2º conforme pretendeu a recorrente.

6 - MÉRITO

No mérito afirma o sujeito passivo que não seria possível a utilização dos dados da CPMF para fins de lançamento de outras contribuições, no período compreendido entre e 10 de janeiro de 2001 e 25 de outubro de 1996, nos termos da Lei 9311/96 conforme previsto artigo 11, parágrafo 3º. Tal possibilidade só apresentada a partir da Lei Complementar 105 e com ressalvas.

A edição da Lei 10174, de 10/01/2001 reacendeu a velha polêmica da utilização dos dados guardados pelo sigilo bancário, em procedimentos administrativos, para fins tributários.

Mas o tema não tem mais o tratamento havido no direito pátrio até quase o final do século passado. Àquela época, às tentativas das autoridades

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

tributárias para mudar o entendimento da impossibilidade de sua quebra no âmbito administrativo, visando coibir a evasão tributária que privava os cofres públicos dos recursos necessários à instalação do estado social de direito, preconizada na Constituição de 1988, sempre esbarrava no poder econômico institucionalizado. As investidas legislativas eram neutralizadas sob argumento de que o diploma brasileiro consagrava como "cláusula pétrea" o sigilo bancário, no bojo dos direitos e garantias individuais constantes do artigo 5º da CF.

A cada tentativa, as alterações legislativas sofriam interferência da jurisprudência, sempre firme em garantir a inviolabilidade dos dados bancários, permitindo sua abertura apenas por ordem judicial. Época onde a judicialização na política foi a tônica.

A Lei 10174/2001, expressamente autorizou às autoridades dos três poderes da República, em especial às administrativas, a requisitarem dados bancários dos contribuintes, sem necessidade de prévio exame da existência de indício de crimes contra essas pessoas físicas ou jurídicas pelo poder judiciário.

Os contribuintes em geral entendem que não poderia o fisco utilizar os dados da CPMF para verificação a existência de créditos tributários de outra natureza, até a revogação do artigo 11, inciso 3º, da Lei 9311/1996. A recorrente também, sob argumento de que tal permissão só seria exeqüível para os fatos geradores ocorridos após 11 de janeiro de 2001, o que implicaria em nulidade do auto.

Contudo, esta não parece a melhor conclusão, porque esta lei não traz em si critério material. Representou apenas mais um instrumento de fiscalização, em consonância com o princípio da inquisitorialidade e da indisponibilidade dos bens públicos, contidos no comando do parágrafo 1º do artigo 144 do CTN, como se depreende à sua leitura.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

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

Parágrafo 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 a terceiros.

E destaco que essa transcrição visa apenas responder às razões apresentadas, pois nos autos não se tratou da aplicação de qualquer desses dispositivos, conforme a seguir se verá. A causa de lançar não foi a CPMF. Ela apontou um indício que se confirmou com a retificação da DCTF pelo recorrente. E a receita Federal já dispunha de outros instrumentos legais que lhe permitia conhecer os ilícitos. No caso, a movimentação das contas bancárias mantidas à margem da contabilidade e movimentadas por interposta pessoa física, fato que a recorrente, em nenhum momento processual conseguiu afastar.

O apelo tenta deslocar os fatos para o comando legal da norma contida no parágrafo 2º do mesmo artigo 144 do CTN, sentido no qual transcrever de Aliomar Baleeiro, do seu Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. RJ. 1999:

"A doutrina tem interpretado o parágrafo 2º do artigo 144 como uma ressalva ao parágrafo 1º, somente abrangente aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a lei fixe a data em que se considere ocorrido o fato jurídico (cf. Aliomar Baleeiro, op. Cit.p. 507; Paulo de Barros Carvalho, op.cit.p.285) Assim, em relação aos impostos de período (especialmente aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio) prevalece a regra do caput do artigo 144, mesmo com referência aos aspectos formais ou procedimentais, não se lhes aplicando de imediato a legislação nova.

(...)

Pois bem, o parágrafo 2º do artigo 144 remete, assim, o intérprete, de novo, ao caput do artigo 144. A lei aplicável pelo lançamento - quer do ponto de vista substancial, quer do ponto de vista formal - será sempre a lei vigente no momento da ocorrência do fato jurídico. Mas a regra do caput do artigo 144 diz pouco, em razão da complexidade inerente aos impostos de período, como por exemplo sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro. Assim se explica a ressalva do parágrafo 2º do artigo 144."

E discussão se prende neste ponto ao possível desrespeito aos princípios da irretroatividade. Embora reconheça o inegável saber jurídico da corrente

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

de doutrinadores e juristas que assim entendem, não vejo como, no caso dos autos, entender a pertinência desta citação.

A Lei 10174, **não criou tributo**. Apenas apresentou mais um instrumento de fiscalização para que a administração tenha seus instrumentos fiscalizatórios "em tempo real" para coibir as novas formas de subterfúgios que são empregados para fuga à tributação e nem sempre de forma lícita. Por outro lado se poderia também questionar a existência do parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN. Senão para casos como dos autos, para que serviria?

Este tema remete às regras de interpretação quanto à aplicação dos princípios aos casos concretos. Na ponderação de valores hierárquicos qual prevaleceria em caso de colisão? Entendo responder a questão o artigo produzido pelo Prof. TORRES, Ricardo Lobo, em O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/coordenador Valdir de Oliveira Rocha . S.Paulo.Dialética,p.235/7, onde lembra que no direito tributário a interpretação segue a teoria geral podendo ser dividida em três momentos distintos: seja a **jurisprudência dos conceitos , dos interesses e dos valores**.

Na jurisprudência dos conceitos o espaço fiscal foi tomado pela interpretação formalista e conceitual. A interpretação econômica do fato gerador é a tônica na jurisprudência dos interesses. Àquela referente aos valores é contemporânea e adotada em todos os países que privilegiam a interpretação jurídica atrelando-a aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça, primados do estado de direito. Sua origem vem do pandetismo alemão que trouxe para o campo do direito fiscal os fundamentos do direito civil com sobreposição ao direito tributário. Conceitos da estrita legalidade, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade legislativa, da autonomia da vontade, do caráter absoluto da propriedade eram da maior relevância. Na história se alinhou ao Estado Liberal cuja máxima era o individualismo possessivo.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

A interpretação baseada na jurisprudência dos interesses considerava o aspecto econômico do fato gerador. Originou-se no artigo 4º do CT Alemão de 1919 e foram seguidos pelos italianos sob nome de interpretação funcional. Os primados dessa escola, a autonomia do direito tributário; possível uso da analogia; a capacidade contributiva decorrendo dos fatos sociais; atividade judicante integrativa; estado intervindo na propriedade. Na história representou o Estado do Bem Estar Social, também chamado Estado da Sociedade Industrial e viveu até os anos 70.

A interpretação valorativa trouxe para a teoria geral do direito o primado da justiça, dos direitos humanos. Os excessos das duas correntes se amalgamaram. O direito tributário também sofreu influências e reformulações. É o momento do estado Democrático de Direito que no dizer do Prof. Lobo Torres é o "Estado da Sociedade de Risco.

E as teses com características pós positivistas começaram a surgir superando o impasse em que se encontrava a teoria da interpretação do direito tributário com destaque para os princípios estruturais do Estado Democrático de Direito. Desses, o artigo 1º da Constituição brasileira expressamente consagrou: "soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo". A capacidade contributiva aplicada sem desvincular-se da idéia de justiça e obtido por argumentação democrática ponderado com o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de segurança de regra mas não no absolutismo da interpretação anterior.

Porque, os princípios pertencem ao sistema de valores e são ajustáveis entre si. Quem define o princípio aplicável é o caso. Ao revés das normas que são extremamente "egoístas" e não aceitam ser contrariadas, os princípios se harmonizam quando devidamente ponderados diante do interesse que protege. O seu ajuste não compromete a segurança jurídica ou legalidade, as "tramas" que sustentam a estrutura do tecido para não fragilizá-lo.

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

O que me faz concluir que o princípio inquisitório e da indisponibilidade dos bens públicos, de observação obrigatória no exercício da atividade fiscalizatória permite a utilização dos instrumentos que facilitem o exercício deste poder/dever do Estado democrático de direito. Quando a lei nova cria mais uma possibilidade de "otimizar" esses instrumentos, permitindo dotar o estado de mais poder coercitivo é bem-vindo, pois os ilícitos são criados a uma razão que cresce em progressão geométrica aos fatos jurídicos, enquanto o Estado, se aparelha, frente à mesma razão, crescendo em progressão aritmética.

É questionável até que ponto se pode apregoar a tese do sigilo bancário como estrutura primária de garantia do estado democrático de direito, o que remete aos princípios que o sustentam.

A sua base são princípios mais econômicos que jurídicos. A maioria dos países desenvolvidos o mantêm, visando atrair e manter clientes e investidores com a garantia da inviolabilidade do conhecimento dos seus recursos financeiros por terceiros, inclusive o estado, a exemplo do que acontece com a Alemanha, Áustria, Suíça e Uruguai.

Os países dispensam tratamento jurídico ao sigilo dos dados bancários, a partir das circunstâncias políticas e sociais vigentes e dos valores que professa. Linha na qual o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho promoveu a seguinte conclusão, referindo-se ao tratamento atual da matéria no Brasil, afirma:

"o tratamento jurídico do sigilo bancário na atualidade pesa questões opostas, interesses contrapostos, todos de profunda relevância social, pública e coletiva. De um lado são raras as constituições que o enxergam como direito fundamental do cidadão, que se opõem ao devassamento de sua privacidade por meio da divulgação de dados pessoais, direito socialmente apoiado na perspectiva de crescimento do sistema financeiro, dos créditos e dos investimentos; de outro lado, aparece a necessidade de combater a prática de crimes de todo gênero, inclusive a sonegação fiscal, levando o legislador a prever exceções, quebras e rupturas do sigilo.

E constata que:



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Mesmo nos anos 90, que se propõem a combater o ilícito fiscal, a grande maioria dos países desenvolvidos mantém a observância rigorosa do sigilo bancário em relação ao Fisco, entretanto, o sistema de proteção é sempre relativo, jamais absoluto, mesmo naqueles países de longa tradição de reserva, em face das requisições das autoridades fazendárias. A quebra do princípio de proteção ao segredo, como toda exação, está condicionada às cautelas e formalidades exigidas pela lei ou pela Constituição.

Ou seja, preservada a legalidade e observado o devido processo legal a existência do sigilo bancário é relativa, o que colide com a tese esposada nas razões de apelo que é da impossibilidade de se utilizar dados bancários para lançamento dos tributos incidentes sobre a atividade comercial, a não ser através de processo judicial. (Repete-se que este não é o caso dos autos mas que as respostas pretendem atender às razões interpostas.)

Neste particular, vejamos o tratamento que os países desenvolvidos dispensam ao tema. Em que pese não haver uniformidade de procedimento, em sua maioria é mantido o sigilo bancário, exceto quando pode acobertar "dinheiro sujo" originado em ilícitos comerciais ou tributários, em especial quando se tem notícia de fraude, dolo ou simulação resultando em crimes em suas diversas manifestações (comerciais, tributários ou financeiros).

E este é o caso dos autos. A conduta foi um ato simulado, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO de fls. 401/409, onde consta o relatório da declaração prestada pelo Contribuinte JOSÉ CARLOS ELIAS, CPF 510.003.189-15, que funcionou como interposta pessoa física, movimentando as contas bancárias nºs. 21662-3 e 21.664-X, mantidas no Banco do Brasil e as contas 019.912-0 e 020.493-0, Banco do Estado de Santa Catarina, que de fato, pertenciam, a Empresa União de Transportes Ltda.

Contudo os autos, às fls.388, descrevem o enquadramento legal nos artigos seguintes: 195, inciso II, 197 e parágrafo único e 226 do RIR/1994; artigo 24 da Lei 9249/1995 e artigo 42 da Lei 9430/1996, das quais este última dispositivo é a causa de lançar e as demais determinam a forma e tratamento tributário dado ao ilícito:



Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Artigo 42 . Caracterizam-se também como 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.

Este artigo inverte o ônus da prova e como tal o sujeito passivo fornecerá ao administrador tributário os esclarecimentos necessários dos fatos jurídicos detectados na ação fiscal. Nos autos, a pessoa jurídica provou que os depósitos eram seus quando retificou a DCTF ali incluindo os valores levantados na ação fiscal. Por isto se pergunta onde caberia as objeções argüidas quanto às leis 9311/1996 e 10174/2001?

E mesmo se assim não fosse, partilho do entendimento de que o administrador tributário diante de um indício, pela vinculação que se obriga na investidura do cargo público, deverá buscar provas que suportem o lançamento e não pode desprezá-las sob argumentos de suposta ilegalidade, não verificada. Mais ainda quando está diante de possível conduta delituosa.

7 - Da ilegalidade de inserção dos juros previstos na Lei 8981/95 e da taxa SELIC

Entende a recorrente que persistindo o lançamento, a aplicação dos juros deveria ser revista. Porque, aqueles previstos no artigo 84 da Lei 8981/95 (juros compensatórios) foram substituídos no artigo 13 da Lei 9065/95 (juros remuneratórios) contrários aos artigos 161, parágrafo 1º do CTN e 192, parágrafo 3º da Constituição Federal.

O judiciário pacificara o assunto quando nos Embargos de Divergência no RE 64.428-RJ, julgado em 24/04/1996 o STJ, decidiu pela declaração e argüição de inconstitucionalidade da taxa SELIC mantida para corrigir débitos tributários.

Toda a matéria objeto do auto de infração está submetida às instâncias administrativas, exceto a análise jurídica da constitucionalidade e legalidade

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

dos dispositivos aplicados por estrita observância à atividade vinculada do administrador e julgador tributário. Arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade são privativas do Poder Judiciário, Não podendo o aplicador tributário negar vigência a dispositivo legal validamente editado.

O controle dos atos administrativos nesta instância, se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972 nos artigos 59, 60, 61.

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o 'guardião da Constituição'."

O artigo 161 parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, legitima a inserção dos juros no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei 8981/1995 em seus artigos 84 inciso I, estabeleceu a equivalência para os juros de mora e a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal interna. A partir de 01/04/1995, a Medida Provisória nº 947, de 23/03/1995, estabeleceu em seus artigos 13 e 14, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa referencial do Sistema de Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Mesma linha da MP 972, de

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

22/04/1995. O artigo 13 da Lei 9065 de 21/06/1995 ratificou essas Medidas Provisórias. Mesmo sentido do parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9430/96, em vigor até esta data.

No lançamento, os juros foram calculados pela soma dos valores mensais, com juros simples. Nenhuma inconstitucionalidade se verifica no procedimento. Juro não é tributo, descabendo a vedação do artigo 150, I da Constituição Federal. Há decisão do STF sobre a aplicação da taxa SELIC, no período compreendido entre fevereiro a julho de 1991 e é respeitada pelo administrador tributário. O dispositivo constitucional que visa reduzir os juros a 12% ao ano, necessita de Lei Complementar para regulamentação, conforme Acórdão do STF na ADIN 4-7 DF, da qual se transcreve da Ementa, os itens 6 e 7:

6. Tendo a Constituição Federal, no único artigo que trata do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), estabelecido que este será regulado por lei complementar, com observância do que determinou no caput, nos incisos e parágrafos, não é de se admitir a eficácia imediata e isolada do disposto em seu parágrafo 3º, sobre taxas de juros reais (12% ao ano), até porque estes não forma conceituados. Só o tratamento global do Sistema Financeiro Nacional, na futura Lei Complementar, com observância de todas as normas do caput dos incisos e parágrafos do artigo 102, é que permitirá a incidência da referida norma sobre juros reais e desde que estes também sejam conceituados em tal diploma.

7. Em consequência, não são inconstitucionais os atos normativos em questão (parecer da Presidência da República e Circular do Banco Central) o primeiro considerando não aplicável à norma do parágrafo 3º sobre juros reais de 12% ao ano, e a Segunda determinando a observância da legislação anterior à Constituição de 1988, até o advento da lei complementar reguladora do Sistema Financeiro Nacional

8 - CONCLUSÃO

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A prática adotada pelo sujeito passivo demonstrou, inequivocamente, seu erro consciente e até sinalizou para a possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária.

A cobrança ora realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários realizadas de forma irregular, pois houve oferecimento à tributação em valor insuficiente frente à verdade material, em estrita observância à legislação de

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

regência. Nenhuma contraprova foi apresentada, diversamente da pretensão espelhada nas razões oferecidas, que insistem na reclamação da cobrança da multa agravada, dos juros e falta de base legal do lançamento.

Ao argumento de que não restara incontroverso a vinculação entre os procedimentos das pessoas físicas e jurídica e o caráter intencional da omissão é mister o aprofundamento das regras referentes à análise probatória devendo ser consideradas aquelas que informam o princípio da liberdade probatória no direito brasileiro.

Com efeito, caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e foi o que ocorreu nos presentes autos. Através do cotejo entre os valores declarados para o fisco federal e a movimentação financeira mantida à margem da escrita contábil, em nome de interposta pessoa física, restou demonstrada, inequivocamente, a omissão de receita e até sinalizou para a possibilidade de ocorrência de crime fiscal.

O indício na realidade é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo. O indício, portanto, é complementado pela presunção, que pode estar prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (*presunção de hominis*).

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

A tentativa da recorrente em derrubar as provas produzidas pelo fisco não foi adiante posto que foram apresentados apenas argumentos teóricos .

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não apresente argüições específicas ou elementos de prova novos.

A obrigatoriedade de se observar às decisões administrativas e judiciais, invocadas nas razões de apelo também não avança. Não há efeito vinculante entre elas e mesmo se houvessem, não dizem respeito a matéria dos autos. Demais disto, a matéria do lançamento foi conhecida neste Colegiado e deve decisão unânime na sessão de 04 de dezembro de 2003, Ac n.º.:108-07.631 e esteve assim ementado:

DECISÃO ADMINISTRATIVA – FUNDAMENTAÇÃO – Não deve ser considerada nula a decisão administrativa de Primeira Instância que, além de preencher todos requisitos legais formais, apresenta-se devidamente fundamentada.

PROVA ILÍCITA – UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS À CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A própria confissão da Recorrente acerca da ilegalidade dos atos por ela praticados torna sem efeito qualquer alegação de prova ilícita.

ESPONTANEIDADE – PRORROGAÇÃO DE MPF – A prorrogação do MPF dentro do prazo legal não reabre prazo para que o contribuinte efetue a denúncia espontânea.

JUROS DE MORA – O não pagamento de débitos para com a União, decorrente de tributos e contribuições, sujeita a empresa à incidência de juros de mora calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA – APLICABILIDADE – É aplicável a multa de ofício agravada de 150% nos casos em que resta comprovado que o ato praticado pelo contribuinte reveste-se de claro intuito de fraude.

LANÇAMENTO DECORRENTES – EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL – Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões

Processo nº. : 11516.000111/2002-01
Acórdão nº. : 108-07.679

relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presente arguições específicas ou elementos de prova novos.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões/DF, 29 de janeiro de 2004.



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

