



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

Processo n° 11543.004833/2003-80
Recurso n° 157.171 Voluntário
Matéria IRF
Acórdão n° 104-22.944
Sessão de 22 de janeiro de 2008
Recorrente GIUCAFÉ EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO-RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001
DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou o pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizados na ocorrência do pagamento. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar n.º 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela

legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - 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 (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN).

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela. Assim, se foi concedida, durante a fase de defesa, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos, bem como se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI nº. 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995. *pl*

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do CPC. e art. 29 do Decreto nº. 70.235, de 1972).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigir o tributo com acréscimos e penalidades legais, sendo inaplicável a estas o princípio do confisco.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).

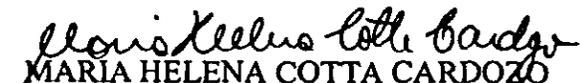
Arguição de decadência acolhida.

Demais preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GIUCAFÉ EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 22/12/1998, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo. Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), que proviam integralmente o recurso. 


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO LOPO MARTINEZ e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Relatório

GIUCAFÉ EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ n°. 31.805.823/0001-18, com domicílio fiscal no Município de Linhares, Estado do Espírito Santo, na Rodovia BR 101, Km 101, km 139 – Localidade de Canivete, jurisdicionada a DRF em Vitória - ES, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 3229/3281, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 3327/3393.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 09/12/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 2080/2141), com ciência através de AR em 22/12/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 15.414.780,15 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1998 a 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no artigo 61 da Lei n°. 8.981, de 1995 e artigo 674 e parágrafos 1º, 2º e 3º do RIR/99.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 2068/2079, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 03/05/2001 foi aberta a fiscalização, através FM 0720100-2001-00260-0, no contribuinte Marino dos Santos, CPF 559.759.177-00, por determinação da Coordenação de Fiscalização da Secretaria da receita Federal, em virtude da Movimentação Financeira detectada ser incompatível com a sua DIRPF entregue como isento nos exercícios de 1998 e 1999 e com nenhum recolhimento de imposto a título de IRPF até aquela data;

- que em virtude da fiscalização acima citada feitas pelos AFRF's Adriano Lima Correia e Paulo Guaresqui, foi detectado que o Sr. Marino dos Santos era pessoa humilde e trabalhava como funcionário da empresa GUIUCAFÉ. Nessa ocasião o Sr. Marino dos Santos assinou uma declaração, fls. 09 e 10, na qual informa que abriu a conta-corrente a pedido de seu patrão o Sr. Carlos Alberto Giuberti, CPF 695.768.907-72, sócio da empresa Giucafé. Informou também que nunca havia assinado nenhum cheque, tendo passado procuração para a Sra. Márcia Maria Bussular, CPF 996.181.257-34, também funcionária da empresa Giucafé;

- que através de Liminar concedia ao contribuinte em 06/06/2001, foi impedida a transferência de sigilo bancário à SRF. Por este motivo a Ação Fiscal foi encerrada, enquanto se aguardava resposta do recurso da União;

- que após recurso apresentado pelo Ministério Público Federal, foi franqueada à Receita Federal, em decisão proferida pelo Sr. Juiz Federal Elmo Gomes de Souza da 1ª Vara da Justiça Federal a transferência do sigilo bancário do referido contribuinte para fins de perícia e apuração de ilícitos na esfera administrativa tributária (fls. 73);

- que iniciamos os trabalhos retirando junto ao processo que tramita na Justiça Federal cópia de toda a movimentação financeira do Sr Marino dos Santos no BANEPES, dos anos de 1998 a 2001, que consistiu nos extratos bancários e cópias de cheques e depósitos todos acostados ao processo judicial;

- que após exame dos documentos acima citados, foi possível identificar vários beneficiários dos cheques emitidos pela conta-corrente do senhor Marino dos Santos. Enviamos intimação a vários deles a fim de que pudessemos entender o motivo dos pagamentos. Quase todos os contatados são produtores rurais principalmente de café;

- que outros produtores afirmaram ter recebido o cheque diretamente do Sr. Marino dos Santos, porém, para comprovar a transação enviaram cópia de notas fiscais de venda de café, onde se pode constatar que as mesmas foram emitidas como venda para outras empresas, tais como J. D. Comissária de Café, Tamex Mercantil Ltda, Pedra Azul Importação e exportação Ltda e Miranda Comércio Exportação e Importação Ltda, não ficando claro, qual a relação do Sr. Marino dos Santos com as mesmas. Verifica-se, porém, que o café pago com cheques da conta-corrente do Sr. Marino foi entregue diretamente na sede da empresa GIUCAFÉ Exportação e Importação Ltda;

- que se examinando estas cartas vê-se que as mesmas têm texto praticamente igual, e aparentemente foram digitadas/impresas pelo, mesmo equipamento, pois têm também igual diagramação e formatação e se diferenciam só quanto aos dados da compra e a assinatura do informante. Além disso, nenhuma das pessoas afirmou que vendeu café para o Sr. Marino, mas que apenas dele receberam os cheques;

- que constatamos, através das cópias de depósitos bancários enviadas pelo Banestes, que a empresa GIUCAFÉ promoveu vários depósitos na conta em nome do Sr Marino dos Santos, fls. 363 a 398 e 549 a 599;

- que para complementar as informações solicitamos ao Banestes cópias dos documentos comprovantes dos "DOC's" de transferências de valores para a conta corrente do Sr. Marino, bem como a identificação dos depositantes. Estes documentos se encontram às fls. 549 a 599. Analisando-se estes depósitos, confirma-se o fato de que a maioria dos DOC's e/ou Depósitos feitas na conta do Sr. Marino dos Santos foi efetivada pela empresa GIUCAFÉ; boa parte oriundos de conta que a empresa possui no Banco Mercantil do Brasil, conta esta não consignada na contabilidade da empresa;

- que entre os depositantes de valores na conta do Sr. Marino figura também a Sra. Marlene Giuberti Margon, CPF 930.204.577-34 irmã dos sócios da CIUCAFÉ, conforme documento de fls. 366, 367, 368, 372, 380, 385, 387, 397. Há também depósitos do Sr. Alfredo Giuberti, CPF 353.666.727-91, sócio gerente da GIUCAFÉ. Vê-se, portanto, que tanto a GIUCAFÉ bem como seus sócios utilizaram a conta-corrente do Sr. Marino dos Santos para promover negócios e movimentar recursos. Como esta movimentação não se encontra escriturada na contabilidade da empresa, conclui-se que se tratam de recursos, que a empresa pretendia manter à margem da contabilidade oficial e escondidas do Fisco;

- que por todos os elementos coletados e acostados ao presente processo pode-se concluir que a conta-corrente em nome do Sr. Marino dos Santos trata-se de conta em nome de interposta pessoa, com vistas a omitir parte da movimentação comercial da empresa GIUCAFÉ;

- que com a finalidade de aprofundar a auditoria e buscar elementos de convicção examinei as contas-correntes da Giucafé nos Bancos Itaú, Banestes, Banco do Brasil, Bradesco, todas escrituradas, bem como a conta-corrente da empresa no Banco Mercantil do Brasil, esta última não escriturada;

- que os depósitos feitos pela GIUCAFÉ na conta do senhor Marino dos Santos, fls. 363 a 398 (consolidado às fls. 3245 a 3248), no valor de R\$ 1.100.170,92 em 1998 e R\$ 1.418.500,00 em 1999, comprovam a utilização da conta-corrente do mesmo pela empresa. O fato de não ter escriturado estes depósitos demonstra que estas operações comerciais deveriam ficar escondidas do fisco;

- que a empresa GIUCAFÉ, apesar de intimada não logrou êxito em esclarecer e comprovar a causa dos pagamentos feitos na conta-corrente do Sr. Marino dos Santos;

- que do mesmo modo não esclareceu e comprovou a causa dos pagamentos feitos a outros beneficiários através de suas contas-correntes, conforme intimação de fls. 2006 a 2044;

- que examinando os documentos comprobatórios dos créditos recebidos pela conta-corrente de Marino dos Santos enviados pelo Banestes, fls. 363 a 398, constatei também que as empresas J.D COMISSARIA DE CAFÉ LTDA., PEDRA AZUL IMPOSTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., e MIRANDA CAFÉ ARMAZÉNS promoveram depósitos na conta-corrente do Sr. Marino dos Santos;

- que através do exame das contas correntes da Giucafé, constatamos que grande parte dos pagamentos (cheques) consignados em sua contabilidade como quitação das compras feitas às empresas acima citadas, na verdade, haviam sido pagos a outros beneficiários, inclusive à própria Giucafé e parentes, a exemplo do cheque 217526 do Banco do Brasil de 17/02/99 no valor de R\$ 10.000,00 (fls. 1182), pago a Jonas Giuberti e contabilizado como pagamento à fornecedora J. D. Comissária de Café (fls. 1832);

- que um dos beneficiários de cheques da GIUCAFÉ é o Sr. Waldirio Mutz, que conforme extrato da Rais obtida por nós junto à Delegacia Regional do Trabalho em Vitória, fls. 207 a 218, trata-se de outro funcionário da empresa. No entanto, estes cheques foram escriturados como tendo sido emitidos para pagamento de compra de café nas empresas citadas no item 3;

- que entre os beneficiários de cheques da empresa figuram também os Srs. Bruno Luis Silva Miranda, Renato Giuberti Miranda, Maria Giuberti Miranda, David Giuberti, Guerino Giuberti, todos parentes dos sócios da GIUCAFÉ. Os lançamentos contábeis não retratam estes pagamentos, ao invés disto são escriturados como sendo para pagamento a fornecedores;

- que através da análise dos documentos enviados pelos Bancos, constata-se, conforme descrito nos itens anteriores, a existência de pagamentos efetuados pela empresa a

peçoas, cuja causa ou operação não estava caracterizada na contabilidade. Apesar de intimada a Giucafé não logrou êxito em explicar e comprovar a finalidade dos mesmos.

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 22/12/2003 (AR de fls. 2144), apresentou a interessada, em 19/01/2004, a impugnação de fls. 2166/2199 e 2202/2205, instruída com os documentos de fls. 2206/2414, solicitando que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se encontra pendente de julgamento a defesa apresentada referente ao MPF/FM 0720100/00874/03, onde a fiscal autuante tentou demonstrar a ligação entre a interessada e a pessoa jurídica J.D. Comissária Ltda., caracterizada está a impossibilidade de lavratura do presente auto de infração;

- que não poderia a autuante julgar e concluir em desfavor da interessada, imputando a esta responsabilidade e solidariedade por atos de terceiros, por ainda pender discussão no âmbito administrativo;

- que carece, de plano, toda a conclusão da autuante, devido à falta de comprovação da existência de solidariedade entre as pessoas jurídicas citadas, do reconhecimento da J.D. Comissária Ltda de sua obrigação tributária ao requerer o parcelamento dos tributos e a improcedência da constatação de condutas que denotem a existência de interposta pessoa – na pessoa física do Sr. Marino dos Santos – face ao recolhimento do IRPF, como noticiado nos autos.

Face à alegação de cerceamento do direito de defesa expendida na peça impugnatória e em razão de constar nos autos qualquer menção acerca de uma possível ciência, por parte da interessada, da farta documentação acostada pela autuante em razão das investigações realizadas na fase fiscalizatória, a DRJ no Rio de Janeiro – RJ, através do relator da matéria em Primeira Instância, baixou os autos a SEFIS/DRF/VITÓRIA-ES para que se procedesse a ciência à interessada do inteiro teor de todos os documentos que compõem o processo e a adoção das providências necessárias com vistas à reabertura, expressa do prazo de 30 (trinta) dias, para eventual aditamento de razões de defesa à inicial, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Cumprida a solicitação, aditou a interessada razões à inicial, às fls. 2426/2485, onde, alega, em síntese, o seguinte:

- que o procedimento impugnado funda-se em diversas provas ilícitas, a saber: a) em pseudo-declaração inicial do Sr. Marino dos Santos; b) em documentos derivados da violação de seu direito de privacidade; e c) em provas derivadas da quebra não autorizada judicialmente de seu sigilo bancário;

- que as provas em que se baseou a Fiscalização foram obtidas de modo ilícito, mediante fraude, eis que os auditores da receita Federal se disseram Fiscais do Trabalho e com invasão de propriedade privada impuseram a uma pessoa simples a assinatura em documento que não corresponde à verdade (fls. 2488/2489);

- que toda prova que violar norma material ou inobservar procedimentos para sua concretização não pode servir como base para qualquer tipo de processo, seja ele cível, penal ou administrativo, sob pena de nulidade de todos os atos decisórios dela decorrentes, de

acordo com a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, devendo essas provas serem extirpadas dos autos;

- que a Fiscalização deixou de observar procedimento necessário à validade de seus atos, qual seja, o de buscar autorização judicial para violar o sigilo bancário da interessada, desrespeitando, ainda, decisão judicial que impedia a utilização das informações bancárias do Sr. Marino dos Santos para lançar tributo (fls. 22/30);

- que a decisão em inquérito policial que indica a possibilidade de quebra de sigilo bancário do Sr. Marino limita-se a apuração de possíveis crimes contra a ordem tributária, não podendo ser usada como base para lançamento tributário, existindo ainda outra decisão, proferida pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Vitória – ES, vedando a violação do sigilo;

- que a Fiscalização violou o princípio da irretroatividade ao se utilizar de informações dos anos de 1999, 1999 e 2000, com base em lei de 2001, e ao se basear, para início do procedimento fiscal, nas movimentações financeiras de 1998, 1999, 2000 e 2001, tanto da pessoa física do Sr. Marino como da interessada, através das informações relacionadas à CPMF recolhida no ano de 1998, cuja base legal é o artigo da Lei nº. 10.174, de 2001, que introduziu alterações no § 3º, do art. 11, da Lei nº. 9.311, de 1996;

- que tendo em vista que os tributos lançados pela Fiscalização são todos sujeitos ao lançamento por homologação, que a interessada sempre observou o procedimento de pagamentos antecipados e, ainda, que teve ciência dos autos de infração em dezembro/2003, conclui-se que todos os recolhimentos relacionados a tributos lançados por homologação no ano de 1998 foram atingidos pela caducidade do direito de homologar, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, não podendo ser exigidos;

- que no contexto da Lei nº. 8.981, de 1995 (art. 61), pode-se afirmar que pagamento não identificado ocorre quando uma certa relação obrigacional, como, por exemplo, a compra de café para exportação, é adimplida, e a origem, a natureza ou as características da transação que motivaram tal adimplemento não puderam ser verificadas pelo Fisco por ausência de contabilização ou pela não emissão de outros documentos fiscais, daí surgindo o direito de a Fazenda Nacional lançar mão da presunção estabelecida no referido dispositivo de lei;

- que a identificação ou a caracterização da transação que deu causa ao pagamento deve ser aferida a partir de sua contabilização e das notas fiscais emitidas, podendo também serem utilizados recibos ou contratos, provas essas que jamais superam, porém, a idônea e adequada contabilização e a correta emissão de notas fiscais;

- que a Fiscalização usa como argumento para afirmar que os pagamentos não são identificados tão-somente a emissão de cheques não nominais aos fornecedores, fato esse que não serve, contudo, para que seja afastada a aferição de sua contabilização e das notas fiscais emitidas, de vez que cheques não se prestam como documentos de identificação de transações comerciais;

- que além de ser inconstitucional, por violar os princípios do não-confisco, da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica, a Fiscalização fez incidir duplamente a taxa Selic sobre o mesmo débito tributário;

- que as multas fiscais não podem induzir à violação do princípio do não-confisco, visto que a não observância de uma proporcionalidade na sua previsão pode levar à aplicação de multas confiscatórias, ensejando a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade por violação expressa do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que suscita uma série de questões preliminares, que, a meu ver, podem ser classificadas em dois grupos: as de nulidade (cerceamento de seu direito de defesa e ilicitude das provas que compõem os autos de infração) e as de conhecimento de mérito (decadência do direito do direito do Fisco de efetuar o lançamento, ofensa aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da irretroatividade das leis, existência de auto de infração distinto pendente de julgamento, falta de previsão legal dos autos de infração e protesto pela produção de prova pericial);

- que, quanto a ofensa aos princípios da irretroatividade das leis e da segurança jurídica, tem-se que reclama a interessada de ofensa cometida pela autuante aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade das leis, face à obtenção de informações das movimentações financeiras mantidas pelo Sr. Marino e pela própria interessada nos anos de 1998, 1999 e 2000, com base em lei editada em 2001 (Lei n°. 10.174, de 2001, art. 1º, que introduziu alterações no § 3º do art. 11, da Lei n°. 9.311, de 1996) e com apoio em dados relativos à CPMF recolhida no ano de 1998;

- que o próprio CTN abre exceções à regra de que o lançamento rege-se pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada, como a que se encontra inscrita no § 1º do art. 144. Desse modo, a lei nova que apenas amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa na atividade de lançamento – como é o caso da alteração introduzida pela Lei n°. 10.174, de 2001 na redação do § 3º do art. 11 da Lei n°. 9.311, de 1996, que facultou a utilização de dados bancários para fins de lançamento de impostos e contribuições – aplica-se à constituição do crédito tributário;

- que, quando da existência de auto de infração distinto, pendente de julgamento, tem-se que a cerca da alegada impossibilidade de lavratura dos autos de infração face à existência de pendência de julgamento relacionada ao Mandado de Procedimento Fiscal/FM 0720100/00874/03, cabe esclarecer que a matéria arrolada naqueles autos versa sobre suposta solidariedade tributária entre a interessada e a J.D. Comissária de Café Ltda., em virtude de prática de atos entre ambas que denotariam possível administração e controle desta última por parte da interessada. É o que se depreende da defesa interposta pela interessada naqueles autos, juntada por cópia às fls. 2147/2163;

- que matéria tratada nestes autos difere do objeto do mencionado MPF. Está-se diante de matérias distintas, não coincidentes, devendo cada processo, portanto, seguir o seu curso normal, o que afasta a preliminar levantada;

- que, quanto da alegada falta de previsão legal dos autos de infração, tem-se que reclama, ainda, a interessada, de falta de previsão legal para a lavratura dos autos de infração;

- que contrariando o entendimento da interessada, penso que o auto de infração foi lavrado em completa sintonia com a legislação fiscal. Tanto é assim, que a exigência de imposto na fonte sobre pagamentos sem causa está prevista na Lei nº. 8.981, de 1995, art. 61, do mesmo modo que a multa de ofício e os juros moratórios observam a legislação vigente;

- que, quanto a produção de prova pericial, tem-se que a interessada requer, ainda, a confirmação do valor probatório do laudo pericial juntado aos autos ou, em caso de rejeição do pedido, deferimento de prova pericial;

- que, no caso em exame, a interessada requer, de modo genérico, em sua peça de defesa, a produção de perícia contábil-fiscal, no que concerne à formulação de quesitos. Neste particular, a solicitação lança dúvida quanto aos quesitos a serem respondidos: se a interessada deixou de fazê-lo em sua impugnação, hipótese que ensejaria considerar-se não formulado o pedido de diligência ou perícia, na forma do art. 16, inciso IV, § 1º, do CTN, ou se os quesitos seriam aqueles objeto do laudo pericial, de fls. 2490/3197;

- que, de todo modo, considero desnecessário o esclarecimento da dúvida, posto que a farta documentação trazida aos autos pela autuante e pela interessada são suficientes para o deslinde da pendência, sendo prescindível a realização de perícia. Assim, indefiro o pedido formulado;

- que quanto ao valor probatório do laudo pericial juntado aos autos, penso que um juízo a respeito somente é possível após o confronto das informações nele contidas com os documentos que instruem a peça impugnatória, o que será feito mais adiante, quando do exame do mérito propriamente dito da matéria arrolada no auto de infração. O laudo por si só não tem o valor probante pretendido pela interessada. Contudo, em confronto com os demais documentos colocados à disposição do Fisco poderá vir a ter seu valor atestado;

- que, quanto ao mérito propriamente dito, tem-se que no relatório Fiscal que ampara o auto de infração, a autuante faz menção a inúmeros pagamentos efetuados pela interessada, cuja causa ou natureza da operação não restou comprovada no curso da ação fiscal. Os valores pagos, os beneficiários e as base reajustadas encontram-se discriminados nas planilhas de fls. 1967/2005. Informa, ainda, que apesar de intimada a interessada não logrou êxito em explicar e comprovar a finalidade dos pagamentos, razão pela qual foi lavrado o correspondente auto de infração de exigência do imposto de renda na fonte, com fulcro no artigo 61, parágrafos 1º, 2º e 3º, da Lei nº. 8.981, de 1995;

- que, quanto ao alegado arbitramento do lucro, tem-se que a interessada requer o cancelamento do auto de infração, alegando que a conduta da fiscal autuante, consistente no arbitramento do lucro implicaria, obrigatoriamente, na desclassificação de sua escrita, o que deixou de ser feito na presente situação;

- que cabe esclarecer, inicialmente, que a fiscal autuante em nenhum momento alterou o regime de apuração para lucro arbitrado e nem tampouco desclassificou a escrita da interessada. Amparada na legislação fiscal pertinente, mencionada acima, aquela autoridade, tão-somente, adicionou ao lucro líquido as receitas consideradas omitidas, na determinação do lucro real, preservando a escrita da interessada quanto aos demais lançamentos, procedimento esse que não implica, necessariamente, na desclassificação da escrita da pessoa jurídica fiscalizada e na alteração para lucro arbitrado do regime de tributação adotado;

- que, quanto a possibilidade de bitributação, tem-se que a exigência em questão versa sobre pagamento sem causa, ao passo que a interessada alega bitributação em virtude de rendimentos oferecidos à tributação pelo Sr. Marino dos Santos e face ao pedido de parcelamento de débitos formulado pela J.D. Comissária de Café, oriundo de receitas por ela omitidas. Logo, por serem matérias com tratamentos tributários completamente distintos que tornam a alegação de bitributação inconsistente;

- que, quanto as contas-correntes no Banco Mercantil do Brasil e no BANESTES, tem-se que da análise dos depoimentos do Sr. Marino, chego à conclusão que, à medida que a ação fiscal foi avançando, tomando viável uma possível lavratura de autos de infração por supostas irregularidades havidas nas operações comerciais realizadas, foram os depoimentos, paulatinamente, sofrendo alterações, a ponto de o terceiro depoimento praticamente não manter nenhuma identidade com o primeiro;

- que o procedimento utilizado pela interessada para justificar tamanhas divergências entre os depoimentos prestados pelo Sr. Marino, foi o de tentar descaracterizar seu depoimento inicial, atribuindo aos auditores da Receita Federal conduta ilícita para obtenção de provas com vistas à lavratura de auto de infração. Neste sentido, diz a interessada em sua defesa, que não houve contradição entre as declarações prestadas pelo Sr. Marino, eis que o primeiro documento foi produzido pelos próprios auditores, que se dizendo Fiscais do Trabalho e com invasão de propriedade privada impuseram a uma pessoa simples a assinatura em documento que não corresponde à verdade;

- que é um princípio de direito que o ônus da prova incumbe a quem alega (CPC, art. 333). A interessada não juntou aos autos um documento sequer que ao menos lançasse alguma dúvida sobre a conduta dos auditores, limitando-se a fazer acusações não lastreadas em documentos comprobatórios. No entanto, inexistem nestes autos qualquer indício de que as provas foram obtidas de modo ilícito. Nem mesmo um boletim de ocorrência sobre a suposta invasão de privacidade ou mesmo depoimento de testemunhas foram apresentados;

- que as alegações do Sr. Marino, contidas no último termo, de que assinou sem ler os depoimentos anteriores, e que os auditores da Receita Federal se fizeram passar por fiscais do Trabalho, são, a meu juízo, evasivas desprovidas de conteúdo, não comprovadas nos autos em questão. Também nesse caso não foram apresentadas provas que denotassem algum indício de possível constrangimento ilegal por ele sofrido, visando a assinatura, sem ler, dos referidos documentos;

- que deve ser salientado, também, que os depoimentos prestados não se constituíram no único fundamento para a autuação. E nem poderia ser diferente, pois, no nosso ordenamento jurídico – tanto no Direito Penal, quanto no Direito Tributário – o reconhecimento feito pelo depoente da sua própria responsabilidade, isto é, a confissão simples, não tem valor absoluto. Há necessidade de se estabelecer o seu confronto com as demais provas e documentos constantes dos autos, quando se verifica entre eles compatibilidade ou concordância, como ocorreu no presente caso;

- que conluo, pois, que permanece sem comprovação a causa ou a natureza das operações efetivamente realizadas, motivo pelo qual voto pela manutenção integral do imposto de renda na fonte sobre os pagamentos relacionados no auto de infração, face ao disposto na Lei nº. 8.981, de 1995, art. 61;

- que quanto à atualização da base tributável, a Instrução Normativa nº. 40, de 1980 aprovou a fórmula de reajuste do rendimento, correspondendo a que a fiscal autuante utilizou para apurar os reajustes da base de cálculo do imposto devido;

- que o art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430, de 1996 determina a aplicação da multa de ofício de 75% nos casos lá elencados, em ocorrendo lançamento de ofício. Assim, uma vez apurado nestes autos diferença de imposto ou contribuição, cabível a sua cobrança sobre os valores exigidos, nos termos do referido dispositivo legal.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 16/01/1998 a 29/10/2001

Ementa: PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A reabertura de prazo para impugnação, devido à entrega tardia à pessoa jurídica de todos os documentos que compõem os autos de infração, com evidente prejuízo para apresentação de sua impugnação, afasta a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

PRELIMINAR DE ILICITUDE DAS PROVAS.

A manifestação de existência de provas ilícitas, obtidas no curso da ação fiscal com vistas a dar sustentação aos autos de infração, devem vir acompanhada, por quem alega, de sólidos elementos de prova, que uma vez ausentes nos autos conduz à rejeição da preliminar argüida.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 16/01/1998 a 29/10/2001

Ementa: PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Ao fisco assiste o direito de constituir o crédito tributário antes de expirado o prazo quinquenal, se nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação em que a pessoa jurídica opta pela tributação anual, a contagem do prazo decadencial, inexistindo pagamento do tributo, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRELIMINAR DE INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS.

Mantendo o Poder Judiciário entendimento, segundo o qual a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, como a que dispõe sobre cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF, por se revestir de natureza procedimental, tem aplicação imediata alcançando fatos geradores ocorridos em exercício anterior à vigência do artigo 6º da Lei Complementar nº. 105/2001 e do artigo 1º da Lei nº. 10.174/2001, não há o que se falar em inobservância dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade das leis.

PRELIMINAR DE EXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PENDENTE DE JULGAMENTO.

Versando o alegado auto de infração, que ainda pende de julgamento, sobre matéria distinta da arrolada no auto de infração sob exame, incabível o entendimento de impossibilidade de lavratura destes últimos.

PRELIMINAR DE FALTA DE PREVISÃO LEGAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e a observância dos requisitos insertos no Decreto n.º 70.235/1972, presentes no auto de infração, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento, por falta de previsão legal.

PRELIMINAR DE PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se desnecessária a realização de perícia, se do exame dos autos constata-se que os documentos acostados pela autoridade fiscal no curso da fiscalização e os apresentados pela pessoa jurídica instruindo sua impugnação são suficientes para o deslinde da pendência.

LUCRO REAL ANUAL. PAGAMENTOS SEM CAUSA. OCORRÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), pagamentos efetuados a terceiros, pessoas físicas, contabilizados como pagamentos a fornecedores pessoa jurídicas, quando não for comprovada a sua causa ou a natureza das operações realizadas.

MULTA DE OFÍCIO 75%. EXIGIBILIDADE.

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada multa de ofício na forma da legislação em vigor, sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição apurados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 16/01/1998 a 29/10/2001

Ementa; JUROS DE MORA. TAXA SELIC. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DUPLA INCIDÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, são acrescidos, a partir de 01/01/1995, de juros de mora calculados com base na variação da taxa SELIC, nos termos da legislação em vigor.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de afronta a princípios constitucionais (não-confisco, anterioridade, indelegabilidade de competência tributária e segurança jurídica) de norma legalmente inserida no ordenamento jurídico nacional, porquanto o controle das leis acha-se reservado ao Poder Judiciário.

Inexistindo nos autos qualquer indício da alegada dupla incidência da taxa SELIC, através de sua utilização na atualização monetária dos tributos, rejeita-se arguição neste sentido.

PARCELAMENTO DE DÉBITOS INDEFERIMENTO.

Falece competência às Delegacias de Julgamento para emitir parecer sobre parcelamento de débitos, nos termos do Regimento Interno em vigor.

Lançamento Procedente.”

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 22/11/05, conforme Termo constante às fls. 3338/3326, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (15/12/05), o recurso voluntário de fls. 3327/3393, instruído com os documentos de fls. 3394/3411, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro, NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previsto na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se as preliminares de decadência e de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou os pagamentos sem causa ou operações não comprovadas.

Em sua defesa a suplicante suscita uma série de questões preliminares, tais como: inadmissibilidade de meios probatórios derivados de prova ilícita e da teoria dos frutos da árvore envenenada; fraude da violação de domicílio e da não observância dos requisitos mínimos necessários à produção de qualquer prova; da ilegitimidade da quebra do sigilo bancário (impossibilidade de lançamento diante de decisão liminar federal; violação ao princípio da irretroatividade; violação do princípio da segurança jurídica, impossibilidade de utilização das informações da CPMF); da decadência e, por fim, razões de mérito.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores relativos aos períodos de anteriores a 22/12/1998, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN, entendo que assiste razão a suplicante, pelas razões abaixo expostas.

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamento a beneficiário não identificado ou pagamentos sem causa / operação não comprovada, estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento (fato gerador) e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela

homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim, que na data da ciência do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 22/12/1998.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração) hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...



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

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

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

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

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida

preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem comprovação da causa ou operação, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

“Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir do ano de 1995, o pagamento a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me resta dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a beneficiário não identificado, pagamento sem causa / operações não comprovadas previsto no artigo 61 e §§, da Lei nº. 8.981, de 1995, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou nas datas dos fatos geradores. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 16 de janeiro de 1998, encerrando-se em 16 de janeiro de 2003, e assim sucessivamente até 18 de dezembro de 1998. Tendo sido o auto de infração cientificado em 22 de dezembro de 2003 (fls. 2144), já se operou a decadência neste período.

Na seqüência da defesa alega a suplicante a ilegitimidade da quebra do sigilo bancário, amparado nas seguintes teses: impossibilidade de lançamento diante de decisão liminar federal; da inviabilidade de utilização das informações bancárias do Sr. Marino dos Santos; violação ao princípio da irretroatividade; violação do princípio da segurança jurídica; e impossibilidade de utilização das informações da CPMF.

Inicialmente, abordarei os temas da tese da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº. 10.174, de 2001, da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da impossibilidade da quebra de sigilo bancário via administrativa.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a nulidade do auto de infração amparado nas teses: (a) quebra de sigilo bancário de forma irregular; ilegalidade da fiscalização por vício de origem; da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº. 10.174, de 2001 e da Lei Complementar nº 105, de 2001.

Assim, quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: valer-se de dados da CPMF para cobrar imposto de renda; utilização da Lei nº. 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº. 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários da suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

O primeiro aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

O segundo aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que é público e notório que a fiscalização tem origem em utilização indevida pela Secretaria da Receita Federal das informações apresentadas pelos bancos com fulcro no art. 11 da Lei n.º 9.311, de 1996 e que correspondiam a CPMF, quando era vedada a sua utilização para qualquer outra finalidade que não fosse para fiscalização deste tributo.

Por tudo que dos autos consta, não houve qualquer irregularidade na obtenção dos extratos bancários que deram origem ao lançamento em discussão. De se ver.

Não há dúvidas, que toda a controvérsia de fato resume-se na discussão do sigilo de informações no Mercado Financeiro e de Capitais, ou seja, sigilo bancário.

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Antes da edição da Lei Complementar n.º 105, de 2001, os Tribunais Superiores tinham a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido, inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei n.º 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei n.º 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

Apesar de existir intermináveis discussões quanto à natureza do sigilo bancário, entendo que tal garantia, insere-se na esfera do direito à privacidade, traduzido no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Por outro lado, entendo que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco, ou seja, os direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal não se prestam a servir de manto protetor a comportamentos abusivos, e nem tampouco devem prevalecer diante de fatos que possam constituir crimes. Sejam eles crimes tributários ou não.

Não tenho dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possam praticar crimes impunemente.

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Da mesma forma, a quebra do sigilo bancário não afronta aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

“Ementa: Inquérito. Agravo regimental. Sigilo bancário. Quebra. Afronta ao artigo 5º, X e XII, da CF: Inexistência. (...).

I – A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal (Precedentes: PET. 577).

(...).

(Ac. Do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no AGRINQ-897/DF, rel. Min. Francisco Rezek, j. em 23.11.94).”

Ora, é cediço que o sigilo bancário não tem caráter incontestável nem absoluto, pois deve sempre estar submetido, como direito individual que é, aos interesses da sociedade em geral e, por conseguinte, ao interesse maior da preservação dos comandos estabelecidos pela lei.

Diz a Lei nº 4.595, de 1964:

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

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

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

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

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

Nos termos da lei, acima mencionada, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é

sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderá eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

É evidente, que a possibilidade da quebra do sigilo bancário é de natureza excepcional, e o artigo 38 da Lei n° 4.595, de 1964, arrola as oportunidades em que terceiros tem acesso ao conhecimento de dados e informações de operações realizadas no mercado financeiro pelos seus investidores/clientes. Os parágrafos, do artigo anteriormente citado, estabelecem, de forma clara, quais são as autoridades que tem acesso a estas informações, ou seja, Poder Judiciário (§ 1°); Poder Legislativo (§ 2°); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3°) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5° e 6°).

O texto acima estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável à investigação em curso. Desta forma, entendo que fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Não há como discordar que a expressão “processo instaurado” se refere ao “processo administrativo fiscal”, já que em caso contrário não haveria a necessidade de existirem os parágrafos 5° e 6° do referido diploma legal.

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativo às atividades e operações no mercado financeiro e de capitais realizadas pelos contribuintes pessoas físicas e/ou jurídicas, estaria condicionada a observância de certos requisitos, quais sejam: ter processo administrativo fiscal instaurado; que as informações a serem solicitadas fossem indispensáveis e que estas informações não poderiam ser reveladas a terceiros.

Já, por outro lado, em 1966, a Lei n.º 5.172 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:

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

...

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

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto n.º 1.718, de 1979 reforçou a obrigatoriedade que têm as Instituições Financeiras de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2° daquele ato legal foi estabelecido:

“Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os

estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização.”

Já no comando da Lei n.º 8.021, de 1990, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

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

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

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

Evidente está, diante das normas legais acima transcritas, que as instituições financeiras não podem invocar o dever de sigilo bancário quando da efetivação, por parte da Fazenda Pública, de pedido de informações acerca de um terceiro, existindo processo administrativo fiscal que permita tal solicitação. Não há que se falar, portanto, em quebra do sigilo bancário, uma vez que a autoridade fazendária encontra-se legalmente obrigada a manter os dados recebidos sob sigilo, conforme impõe o parágrafo 6º do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo bancário, face à farta legislação existente, não pode ser arguido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei n.º 8.021, de 1990 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, estabelecido no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

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

6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo

sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.”

Resta claro, portanto, a possibilidade de a administração fazendária solicitar aos estabelecimentos bancários às informações que esses detenham em relação aos contribuintes para os quais exista procedimento fiscal em andamento, sem que seja necessário demonstrar os motivos que conduziram a tal requisição.

Agora sob o comando da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, esta condição é indiscutível, cuja redação diz o seguinte:

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

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

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

(...)

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

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

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”

A edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de decisão de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que o termo "processo", empregado no artigo 38, § 5º, da Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não processo administrativo, que a expressão autoridade competente se referia à autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal.

Cuidou, assim, o preceptivo legal em questão – que revogou expressamente, em seu artigo 13, o artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 1964 -, de cancelar uma exceção à regra do sigilo bancário já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para fins da lei, é a administrativa.

Ora, se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é claro na Lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, está expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

Assim, estaria afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no *Compêndio de Direito Tributário*, Ed. Forense, 1a. Edição, 1984, pág. 746:

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis."

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja

inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.

Da mesma forma, discordo daqueles que defendem a ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar n.º 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC n.º 105, de 2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancário dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000.

Ora, é sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei n.º. 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

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

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

Nesta hipótese, a tese é de que a Lei Complementar n.º. 105, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei Complementar n.º. 105, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. – ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

“Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores

garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

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

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº. 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, 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.”

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº. 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se

dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº. 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº. 105/01 e pelo Decreto nº. 3.724/01“.

Recentemente, a questão em debate já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual tende por firmar jurisprudência de que a regra do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 é de natureza procedimental (CTN, art. 144, I), de sorte que nada impede a autoridade fiscal dela se servir para obter informações bancárias pretéritas de contribuintes sob fiscalização. A título de exemplo, veja-se o teor do acórdão da Primeira Turma do aludido tribunal, proferido em 02/12/03 no julgamento do Recurso Especial nº. 506.232 – PR (Diário da Justiça de 16/02/04 – p. 00211):

“EMENTA

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

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

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

3. Com o advento da Lei nº. 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

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

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

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

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

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

9. Recurso Especial provido.”.

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

É de se concluir, que na situação analisada, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi facultado à autoridade fiscalizadora obter diretamente das instituições, sem necessidade de ordem judicial, extratos de contas bancárias e outros documentos de contribuintes submetidos à fiscalização, inclusive de períodos pretéritos à edição da aludida lei.

Como também, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº. 105, de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

A suplicante alega, ainda, que o procedimento de lançamento tributário decorreu de informações extraídas dos valores que o recorrente pagou de CPMF. Em outras palavras, a fiscalização teria tomado como base de lançamento os dados da CPMF para cobrar o imposto.

Argumento totalmente equivocado e dissociado da verdade dos fatos, já que nada consta em relação a dados da CPMF no Auto de Infração lavrado.

A única verdade em tudo isso é que os dados sobre movimentação financeira da conta do suplicante e de interposta pessoa, obtidas com base em informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal, foram utilizados pela autoridade lançadora para instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de eventual crédito tributário devido pelo suplicante, conforme se constata no Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF, onde consta, de forma clara que os dados foram obtidos com base

nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº. 9.311, de 1996.

Ora, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

Por outro lado, é de se asseverar, que os dados concernentes a CPMF, repassados pelas instituições financeiras por força do disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº. 9.311, de 1996, pelo fato de não conterem discriminação individual dos valores dos débitos e créditos, não são passíveis de utilização como base de lançamento do IRPF ou IRRF. É, antes, um instrumento de informação que permite ao Fisco instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, ou seja, o fato da interposta pessoa do Sr. Marino dos Santos apresentar movimentação financeira elevada foram os parâmetros para que fosse selecionado para ser fiscalizado. Foi, somente, para se proceder ao parâmetro de seleção que serviu o Relatório de Movimentação Financeira, e jamais para se proceder a constituição do crédito tributário, como quer fazer crer a suplicante. Vale dizer, que o Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF não serviu de base para proceder ao lançamento tributário.

Não restam dúvidas, para mim, que o fato motivador para a seleção da suplicante para ser fiscalizada foi à elevada movimentação financeira (movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados da interposta pessoa), sem, contudo, declarar à Receita Federal o trânsito de tais importâncias em suas respectivas contas bancárias e que o valor global desta movimentação financeira por estabelecimento bancário foi obtida com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal, de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº. 9.311, de 1996.

Como, também não pairam dúvidas, que foi em razão da requisição pela Autoridade Administrativa Fiscal que as instituições bancárias apresentaram os extratos e estes foram repassados para Secretaria da Receita Federal que com base nestes extratos realizou o lançamento do imposto de renda que entendeu devido, tomando-se como base de lançamento os pagamentos realizados, cuja operação ou causa não foram justificados. Ou seja, procedeu ao lançamento normal, prevista em lei, tendo como base os valores constantes dos extratos bancários (cheques emitidos).

Como se vê a discussão sobre o conteúdo do § 3º, do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, se torna inócua, já que o lançamento não foi procedido em cima de informações de dados da CPMF, ou seja, os dados da CPMF não serviram de suporte para o lançamento em questão e sim os valores constantes dos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, conforme se contata dos autos do processo. A suplicante insiste em confundir lançamento efetuado com base em dados da CPMF, com lançamento efetuado com base em extratos bancários.

Diz a Lei nº. 9.311, de 24 de outubro de 1996:

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

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

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

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

É notório, que a lei cita que as instituições responsáveis pela retenção da CPMF prestarão informações necessárias à identificação dos contribuintes E OS VALORES GLOBAIS DAS RESPECTIVAS OPERAÇÕES. Da mesma forma, a lei cita que sobre estes VALORES GLOBAIS é vedada sua utilização para constituição do crédito tributário.

Ora, se o lançamento não foi constituído sobre estes VALORES GLOBAIS anuais (e nem poderia, já que os depósitos devem ser individualizados e o fato gerador deve ser identificado no mês da ocorrência) e sim sobre os pagamentos realizados constantes dos extratos bancários da contribuinte, não há que se falar em Lei nº. 9.311, de 1996.

É de se ressaltar, que os dados colhidos na arrecadação da CPMF demonstram a existência de depósitos, entretanto, para o imposto de renda são meras informações. Por isso, é que os dados obtidos pela fiscalização através da CPMF não são passíveis de tributação no imposto de renda. Esses dados são meros indícios e indicam a possibilidade de existência de receitas ou rendimentos auferidos pelos contribuintes.

Como se vê, não houve desrespeito a legislação de regência, já que o lançamento não foi efetuado sobre os valores constantes dos relatórios da CPMF e sim lançamento normal sobre valores constantes nos extratos bancários, conforme previsão legal contida no artigo 61 e seus parágrafos, da Lei nº. 8.981, de 1995.

Entretanto, só por amor à discussão, partindo da premissa que houvesse legislação específica que tornasse possível o lançamento tomando como base os dados da CPMF, ainda assim, falece de razão a recorrente quando alega não poder o fisco imprimir efeitos retroativos à Lei nº. 10.174, de 2001, para obtenção das informações junto às instituições financeiras, visto que em 1998, 1999 e 2000 estava em pleno vigor a Lei nº. 9.311, de 1996, que expressamente proibia a sua utilização como forma de cobrar outros tributos especialmente o imposto de renda na fonte.

A Lei Complementar nº. 105, de 2001, estabelece:

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

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº. 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

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

(...)

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

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

Por sua vez, a Lei 10.174, de 2001, estabelece:

“Art. 1º O art. 11 da Lei nº. 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.11 (...).

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

É sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº. 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de

fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Nesta hipótese, a tese do suplicante é de que a Lei nº. 10.174, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei nº. 10.174, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Conforme visto, anteriormente, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo – SP, nos autos do Mandado de Segurança nº. 2001.61.00.028247-3, da qual se faz necessário à transcrição do seguinte excerto:

“Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº. 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1998, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN.”

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade

de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº. 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, 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.”

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº. 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº. 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº. 105/01 e pelo Decreto nº. 3.724/01.”

Recentemente (02/12/03) no julgamento do Recurso Especial nº. 506.232 – PR, cujo recorrente foi a Fazenda Nacional, o E. Superior Tribunal de Justiça confirmou a legitimidade da Lei nº. 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº. 105, de 2001, que permitiram a utilização das informações obtidas a partir da arrecadação da CPMF, para a apuração de créditos tributários referentes ao imposto de renda nos seguintes termos:

“EMENTA

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

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

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

3. Com o advento da Lei nº. 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

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

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

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

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

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

9. Recurso Especial provido."

Em síntese é de se concluir, novamente, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

Na situação analisada, somente para fins de argumentação, se poderia dizer que, no máximo, a fiscalização aplicou de imediato a faculdade, prevista no art. 11, § 3º, da Lei nº. 9.311, de 1996, com a redação que lhe deu a Lei nº. 10.174, de 2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para

lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente sobre aqueles valores globais que cita a lei, já que o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, entrando em vigor a Lei nº. 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe.

Porém, na situação concreta dos autos, a constituição do crédito tributário, obedeceu estritamente o ritual normal de lançamento através de valores constantes em extratos bancários na vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Os valores globais das operações sobre a movimentação financeira informada pelas instituições financeiras serviram tão-somente como parâmetros para selecionar a suplicante para ser fiscalizado, ou seja, a fiscalização utilizou os dados de que dispunha em virtude da fiscalização do recolhimento da CPMF para dar início à ação fiscal no imposto de renda, intimando a suplicante a esclarecer os pagamentos realizados, e somente para isso.

Acatar a pretensão da recorrente seria impor uma anistia geral para todos os contribuintes, que mesmo com a quebra de sigilo decretado pelo judiciário não seria possível se efetuar o lançamento do crédito tributário por ventura apurado, já que o mesmo confunde lançamento efetuado com base exclusiva em dados da CPMF, com lançamento com base em extratos bancários. Os dados da CPMF foram utilizados para dar início à fiscalização. O lançamento foi efetuado tendo como base os extratos bancários fornecidos pelos bancos em atendimento a requisição da autoridade judiciária.

Assim, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que se falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº. 105 e da Lei nº. 10.174, ambas de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

Quanto a preliminar da ilicitude das provas, tem-se que a interessada reclama que o processo administrativo em causa está calcado em pseudo-declaração inicial do Sr. Marino dos Santos e que as provas foram obtidas mediante fraude, eis que os auditores da Receita Federal se disseram Fiscais do Trabalho e com invasão de propriedade privada impuseram a um pessoa simples a assinatura em documento que não corresponde à verdade.

Ora, com a devida vênia, estas alegações carecem de provas, nenhum documento foi trazido aos autos pela interessada, com vistas a amparar suas alegações. Como já disse o relator da decisão de Primeira Instância “o fato de constar no Termo de Declaração – Retificação, de fls. 2488/2489, simples menção à visita de fiscais do Trabalho não permite, por si só, inferir-se que houve invasão de privacidade e que a assinatura no citado documento tenha sido aposta mediante coação. Tal menção pode, até mesmo, ser fruto de engano cometido pelo Sr. Marino”.

Quanto a preliminar de impossibilidade de lançamento diante de decisão liminar federal, tem-se a interessada argüi que o auto de infração examinado sustentam-se em provas

juntadas aos autos pela atuante originárias da quebra, não autorizada judicialmente, do sigilo bancário da interessada.

Ora, tais argumentos são absolutamente inconsistentes, pois através do Ofício nº. 216/2002-JF-1ª Vara (fls. 73) o Juízo da 1ª Vara Federal – Seção Judiciária do Espírito Santo -, comunicou ao Delegado da Receita Federal em Vitória-ES acerca do deferimento do recurso interposto pelo Ministério Público Federal nos autos do Inquérito Policial nº. 2001.50.01.007344-9, o que veio a franquear à Receita Federal a análise dos documentos e extratos relativos à quebra do sigilo bancário do indiciado Marino dos Santos, para fins de apuração de ilícitos na esfera administrativa tributária, conforme decisão inserida nos autos, às fls. 82/96.

Da mesma forma, é de se rejeitar a arguição de nulidade do auto de infração sob o argumento de cerceamento de defesa, em razão de que a fiscalização teria agido arbitrariamente (com desuniformidade de critérios) violando a ética, a legislação vigente e o princípio do contraditório e da ampla defesa da suplicante.

Com a devida vênia, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Por óbvio, é desejável que em qualquer situação os contribuintes tenham permanente acesso aos autos em que são tratados assuntos de seus interesses nas repartições administrativas. Não se materializando, porém, essa situação ideal, cabe perquirir, em face de cada situação específica e às luzes dos princípios que regem o processo administrativo tributário, se a ocorrência possui o condão de acarretar algum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Ora, o Decreto nº. 70.235, de 1972, e alterações posteriores, tratou da lide fiscal como algo que gira em torno da exigência fiscal e é por ela delimitada. Antes da formalização da exigência, ou seja, antes da ciência do auto de infração, não há o que contestar, não há “acusação”, não há do que se defender, não há litígio. O direito ao contraditório e a ampla defesa surgem com a ciência do lançamento.

Neste caso concreto, constata-se de forma inequívoca que a suplicante tinha, desde o momento da ciência do auto de infração, posteriormente com reabertura de prazo pela autoridade julgadora de Primeira Instância, conhecimento de todas as peças relevantes do processo. Se não concordava deveria ter apresentado as provas que possuía a seu favor.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a suplicante efetuou pagamentos cujas operações ou as suas causas não foram esclarecidas. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de irregularidades, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para liquidar estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real envolvido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores pagos correspondem exatamente as operações contabilizadas, lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Está evidente nos autos que a suplicante, acompanhou toda a ação fiscal desde o início.

É absolutamente verdadeiro, portanto, que a ação fiscal não se reporta a nenhum documento ou peça cuja existência não fosse amplamente conhecida pela suplicante.

Ora, se a suplicante acompanhou o andamento da ação fiscal desde o seu início até a ciência do auto de infração; se as peças que embasam o lançamento contêm, todas elas, a ciência dessa mesma pessoa, carece de fundamento a alegação de que a defesa foi cerceada.

Para que a alegação fizesse sentido, necessário seria admitir que a mera visualização física dos autos, antes de ser concluído, pudesse, de alguma forma, inspirar a defesa a produzir alguma alegação convincente não veiculada em sua peça impugnatória. Como essa é uma hipótese descartada, é forçoso concluir que carece por inteiro de sentido prático o pretendido cerceamento do direito de defesa.

Além do mais, somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, somente a partir daí é possível se falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

Assim sendo, entendo que o procedimento fiscal realizado pela agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n° 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração identifica por nome e CNPJ da autuada, esclarece que foi lavrado na DRF em Vitória - ES, cuja ciência se deu por AR, descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu enquadramento legal e está assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal responsável pela constituição do crédito tributário.

Além de tudo, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que a suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

Quanto ao pedido de prova pericial é de se observar, que não existe nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisar.

É de se esclarecer que na fase de fiscalização deve ser respeitado o princípio inquisitivo reservando-se o contraditório e a ampla defesa para a fase processual, tecnicamente definida como fase litigiosa.

Ademais, restou evidenciado, nos autos, através de indícios e provas, que a suplicante não encontrou a documentação questionada muito menos conseguiu justificar

porque efetuou os pagamentos. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de irregularidades na escrita, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente efetuou pagamentos perfeitamente identificáveis e com o destino justificado, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da acusação, ou seja, que os valores questionados estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores e com as respectivas operações e causas justificadas, bem como a identificação dos respectivos beneficiários identificados.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que os valores se destinaram a beneficiários não identificados ou não havia motivo para se efetuar estes pagamentos (fato indiciário) corresponde, efetivamente, aos valores questionados (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas da operação, causa e identificação dos beneficiários dos pagamentos questionados. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

Assim, considero desnecessário o esclarecimento da dúvida, posto que a farta documentação trazida aos autos pela autuante e pela interessada são suficientes para o deslinde da pendência, sendo prescindível a realização de perícia.

Quanto ao mérito, entendo que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, ou seja, sendo intimada a contribuinte não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea a operação e/ou a causa dos pagamentos efetuados. Infração capitulada no artigo 61 e seus parágrafos da Lei nº. 8.981, de 1995.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela fiscalização pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória. Em suma, restou provado, pela

fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexos causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

“Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de

operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº. 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou para quem ou a operação ou causa destes valores pagos.

A suplicante não explicou e nem comprovou através de documentação hábil e idônea, de forma convincente, as razões que a levaram efetuar pagamentos para tais beneficiários, apresenta somente alegações lastreadas por documentos contábeis que não demonstram de forma clara o acontecido, que por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante convincente que as alicercem.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os documentos que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os registros contábeis efetuados, e isso é fruto das irregularidades.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova inconteste de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

É remansoso nos autos que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela suplicante, e se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, já estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei n° 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando como beneficiário a pessoa indicada na contabilidade, quando existiam não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a fiscalização considerou ilícitos os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados em notas fiscais e escriturados no Livro Diário e a existência física da empresa, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles serviços ou mercadorias constantes do documentário fiscal foram prestados. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo, que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei n° 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “a incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.”. No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa do pagamento objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei – a falta de comprovação da causa do pagamento realizado -, por lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações, já que não foi comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, o efeito da presunção “juris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, na fase ora recursal. Nada ou quase nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiário sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega a afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pela Auditora Fiscal, indevidamente endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, “data vênia”, flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantém-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário – Resenha Tributária – SP 1991 – pág. 3 e 4), que assim leciona:

“2.2 – Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu casual lógico que liga aos dados antecedentes.

2.3 – As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 – Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealdade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.”

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos, pois se os fatos levantados pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante teria apresentado provas cabais que os emitentes das notas fiscais teriam efetivamente recebido os valores em discussão, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

As evidências, colhidas pela fiscalização, vão muito além da simples presunção, pois em vários casos, demonstrou, ao rastrear a movimentação financeira das quantias despendidas, que estas não tiveram por efetivas destinatárias a suposta emitente dos documentos fiscais, mas terceiros (como a própria empresa). Os elementos apresentados pela fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de subterfúgios.

Ademais, para ampliar os argumentos deste voto, peço vênias ao nobre relator da Primeira Instância, Gastão da Silva Canário, para transcrever excertos de seu voto, que adoto na íntegra, pelos detalhes apresentados e por coincidir, exatamente, com o meu pensamento sobre a matéria:

“Analisando-se primeiramente a existência de interposta pessoa, que segundo relato da fiscal foi utilizada pela interessada para manter receita à margem da tributação, algumas considerações são relevantes.

Em seu primeiro depoimento prestado (fls. 09/10/, em 03/05/2001, na cidade de Sooretama-ES, perante dois auditores da Receita Federal, o Sr. Marino dos Santos declarou, expressamente, que:

- a) mantinha uma conta-corrente no BANESTES (Agência Jaguaré, ES);
- b) nomeou a Sra. Márcia Bussular, auxiliar de escritório da interessada;
- c) não assinava os cheques da citada conta-corrente;
- d) nunca assinou qualquer cheque da citada conta;
- e) na época, era funcionário da interessada, exercendo a função de auxiliar de escritório, com salário de R\$ 230,00;
- f) nunca efetuou qualquer depósito na conta-corrente mantida no BANESTES ;
- g) nunca efetuou qualquer depósito na conta-corrente mantida no BANESTES;

h) abriu a conta-corrente a pedido de seu patrão, Sr. Carlos Alberto Giuberti;

Em 21/08/2003, um segundo depoimento foi prestado pelo Sr. Marino (fls. 343/344), desta feita nas dependências da DRF/Vitória-ES, em atendimento à intimação realizada, perante uma auditora da receita Federal. Esse depoimento acrescenta alguns dados em relação ao primeiro, mas apresenta, por outro lado, certas contradições, tais como, que abrija conta-corrente por iniciativa própria (no primeiro depoimento dissera que a iniciativa fora de seu patrão) e que apesar de ser empregado da interessada, exercia, também, atividade de comércio. Na ocasião, disse que:

a) foi auxiliar de escritório até o ano de 2001 e que muito embora se encontrasse naquele momento sem vínculo empregatício trabalhando, então, como autônomo, trabalhou para a interessada quando ainda mantinha esse vínculo;

b) é motorista, trabalhando com um caminhão no transporte de produtos agrícolas;

c) com essa atividade, consegue um ganho mensal de 2 salários mínimos;

d) possui 1º grau incompleto;

e) quando trabalhava para a interessada ganhava em torno de 1 salário mínimo;

f) não possui bens em seu nome, residindo de aluguel;

g) possui conta bancária no BANESTES (em Jaguaré), por aproximadamente dois anos, conta esta aberta por sua iniciativa e que, nesta época, além de trabalhar para a interessada, também exercia a atividade de compra e venda de café, pimenta, milho, feijão, etc., usando esta conta para estas operações de comércio;

h) movimentou nesta conta muito dinheiro, que o lucro era pequeno, em torno de R\$ 1.000,00, que não se lembra da margem de lucro e que não possui apontamentos ou anotações sobre as transações efetuadas;

i) seus fornecedores era produtores rurais, porém não lembra de seus nomes e nem de seus clientes;

j) quanto aos cheques, reitera que nunca assinou nenhum, que a época nomeou a Sra. Márcia Maria Bussular, funcionária da interessada, sua procuradora, e que quando os fornecedores tinham que receber dinheiro ou cheque a ela se dirigiam no endereço da interessada;

l) por essa atividade, pagava à sua procuradora o equivalente a meio salário mínimo.

Um terceiro depoimento prestado (fls. 2488/2489), sob o título Termo de Declaração – Retificação, contradiz, quase na íntegra, os depoimentos anteriores. Transcrevo, a seguir, alguns trechos dos esclarecimentos do Sr. Marino:

a) que foi procurado por duas pessoas em seu trabalho, no escritório da interessada, que se identificaram como funcionários do Ministério do Trabalho, sem apresentar qualquer documentação;

b) após breve conversa, apresentaram um termo de declaração para que fosse por ele assinado, tendo mandado que atestasse a veracidade das informações, com a qual assinei sem ler;

- c) após, mandaram assinar duas correções, que igualmente assinei sem ler;
- d) depois soube através de comentários que tais declarações induziam a afirmar que meu patrão – Carlinhos, seria responsabilizado por movimentação de uma conta em meu nome, o que não é verdade;
- e) que não sabia corretamente os termos das declarações prestadas, tendo tomado conhecimento após por terceiros, sem ter acesso até o presente momento;
- f) que concomitantemente com o trabalho junto à empresa, comercializo produtos com pessoa física, que me aufera certo lucro, comprando de tudo que me oferecem, como instrumentos de trabalho, sacarias, insumos agrícolas, fazendo corretagem de imóveis, veículos, etc;
- g) que realmente eu mantinha uma conta-corrente no Banestes e necessitava por muitas vezes adiantar cheques pré-datados e antes do vencimento já havia vendido as mercadorias a terceiros;
- h) assim, depositava os valores antes do vencimento dos cheques, pois intermediava as compras e por muitas vezes garantia com meus títulos e outras vezes o valor era sacado em minha conta pelo vendedor do material e quando recebia depositava com o lucro na mesma conta;
- i) que fui indicado para abrir a conta naquela agência pelo meu patrão que conhece todo mundo do Banco e foi facilitado o cadastro não tendo jamais sido a mesma utilizada por terceiros
- j) quando recebia cheques ou numerários dos compradores repassava diretamente para minha procuradora depositar;
- l) que neste ato retifico as informações prestadas anteriormente, notadamente pelo uso da conta, pois apesar de pouco estudo tenho ciência de relações comerciais e sempre lucrei com a utilização da conta bancária, não tendo – jamais – sido utilizada pelo meu patrão ou por qualquer outra pessoa;
- m) acrescenta, ainda, que, em virtude de medo da violência, seqüestros e assaltos, limita sua vida pessoal e de sua família, evitando demonstrar suas relações comerciais e sua movimentação financeira no local onde reside, que devido à inadimplência de muitos produtores com quem comercializou, teve uma perda muito grande de dinheiro, chegando a passar necessidade e que apesar da grande movimentação em sua conta o lucro era pequeno, pois a diferença recebida entre a compra e a venda é pequena.

Com respeito a este último depoimento, ficam algumas indagações:

- a) A quem foram prestadas as declarações? Os dois depoimentos anteriores foram prestados perante auditores da Receita Federal, que, inclusive, são signatários dos documentos, como testemunhas, enquanto neste último estas estão ausentes, tendo o documento sido levado a cartório para, tão-somente, autenticação à vista do original. Desconhece-se na presença de quem foram prestadas;
- b) Em que local foram prestadas essas últimas declarações? Coube aos auditores da Receita Federal a iniciativa de localizar o Sr. Marino em sua cidade, para tomada de seu primeiro depoimento. O segundo depoimento foi prestado no interior da DRF/Vitória-ES, para onde o Sr. Marino se dirigiu em atendimento à intimação realizada. Quanto ao terceiro depoimento, não se tem notícia do local onde foram prestadas.

c) Por quê esse último termo de declaração não foi apresentado pelo próprio Sr. Marino ao órgão competente da Receita Federal, e sim pela interessada, instruindo sua impugnação? Causa-me estranheza a presença, nestes autos, de documentos trazido pela interessada com vistas a instruir as razões aditadas à sua impugnação, quando incumbia ao próprio declarante apresentá-lo à repartição de sua jurisdição, se por livre e espontânea vontade quisesse desdizer os esclarecimentos anteriormente prestados.

Da análise dos depoimentos do Sr. Marino, chego à conclusão que, à medida que a ação fiscal foi avançando, tornando viável uma possível lavratura de autos de infração por supostas irregularidades havidas nas operações comerciais realizadas, foram os depoimentos, paulatinamente, sofrendo alterações, a ponto de o terceiro depoimento praticamente não manter nenhuma identidade com o primeiro.

O procedimento utilizado pela interessada para justificar tamanhas divergências entre os depoimentos prestados pelo Sr. Marino, foi o de tentar descaracterizar seu depoimento inicial, atribuindo aos auditores da Receita Federal conduta ilícita para obtenção de provas com vistas à lavratura de auto de infração. Neste sentido, diz a interessada em sua defesa, que não houve contradição entre as declarações prestadas pelo Sr. Marino, eis que o primeiro documento foi produzido pelos próprios auditores, que se dizendo Fiscais do Trabalho e com invasão de propriedade privada impuseram a uma pessoa simples a assinatura em documento que não corresponde à verdade.

Ora, é um princípio de direito que o ônus da prova incumbe a quem alega (CPC, art. 333). A interessada não juntou aos autos um documento sequer que ao menos lançasse alguma dúvida sobre a conduta dos auditores, limitando-se a fazer acusações não lastreadas em documentos comprobatórios. No entanto, inexistem nestes autos qualquer indício de que as provas foram obtidas de modo ilícito. Nem mesmo um boletim de ocorrência sobre a suposta invasão de privacidade ou mesmo depoimento de testemunhas foram apresentados.

As alegações do Sr. Marino, contidas no último termo, de que assinou sem ler os depoimentos anteriores, e que os auditores da Receita Federal se fizeram passar por fiscais do Trabalho, são, a meu juízo, evasivas desprovidas de conteúdo, não comprovadas nos autos em questão. Também nesse caso não foram apresentadas provas que denotassem algum indício de possível constrangimento ilegal por ele sofrido, visando a assinatura, sem ler, dos referidos documentos.

(...).

No curso da ação fiscal, a autuante apurou veementes indícios, descritos às fls. 2068/2077 do Relatório Fiscal, que efetivamente vinculam a conta-corrente do BANESTES à interessada. Corroborando o entendimento da autuante, cito apenas os seguintes fatos:

a) o vínculo empregatício mantido com o Sr. Marino dos Santos, em cuja carteira de trabalho consta, em junho/1998, o salário de R\$ 190,00;

b) existência de procuradora, empregada da interessada, para o fim de movimentação de sua conta-corrente, Sra. Márcia Maria Bussular, e o desconhecimento do Sr. Marino em relação à existência de um segundo procurador, Sr. Argentino Domingos Spagnol, conforme informações fornecidas pelo próprio BANESTES, a demonstrar a total falta de autonomia do Sr. Marino em relação à movimentação de sua conta;

c) inexistência de bens e de padrão de vida condizentes, comprovado mediante diligência realizada no domicílio do Sr. Marino, que inclusive mora em rua não

asfaltada e em imóvel alugado, a contrastar com a movimentação financeira ocorrida na conta-corrente aberta em seu nome, superior a R\$ 1.500.000,00, nos anos-calendário fiscalizados, conforme relatado e documentado às fls. 33/48 e 56/58;

d) o fato de o Sr. Marino se apresentar como isento perante a Receita Federal nos anos-calendário de 1998 e 1999, e só após o início da ação fiscal, mais precisamente em 08/07/2003, efetuar a entrega das declarações de ajuste de IRPF, oportunidade em que indicou ganhos, no valor de R\$ 330.000,00, R\$ 17.010,00, R\$17.340,00, R\$ 18.900,00 e R\$ 18.250,00, auferidos de pessoas físicas, nos anos-calendário de 1998 a 2002;

e) informação prestada pelo Sr. Marino, em seu segundo depoimento (fls. 343/344), de que auferia lucro em torno de R\$ 1.000,00, proveniente de suas atividades de venda de café, e que naquela ocasião recebia em torno de dois salários mínimos como autônomo, não condizente com os valores constantes das declarações de IRPF entregues (fls. 236/260);

f) os esclarecimentos prestados em seu depoimento inicial (fls. 09/10), de que não assinava cheques da citada conta-corrente e que nela nunca efetuou qualquer depósito, não desmentidos em seus depoimentos;

g) o total desconhecimento do Sr. Marino com relação aos clientes e aos fornecedores com quem transacionou, visto que não foi capaz de citar um único sequer, fato esse constante do segundo depoimento e não esclarecido em seu terceiro depoimento;

h) os cheques de fls. 1978/1981 para pagamento de combustível, nos valores de R\$ 1.500,00 e R\$ 650,00, em cujo verso consta o nome da interessada;

i) os inúmeros DOC e/ou depósitos bancários na conta-corrente do Sr. Marino, a maioria deles efetuados pela interessada oriundos da conta-corrente que esta possui no BANCO MERCANTIL DO BRASIL (fls. 363/398, 549/599 e 1540/1707), não escriturada, totalizando R\$ 1.100.170,92 em 1998 e R\$ 1.418.500,00 em 1999;

j) depósitos de valores efetuados pelas pessoas jurídicas PEDRA AZUL, J.D. COMISSÁRIA DE CAFÉ e MIRANDA CAFÉ, na conta-corrente em questão, que constam na contabilidade da interessada como suas fornecedoras;

l) depósitos de valores efetuados pelo sócio gerente da interessada, Sr. Alfredo Giuberti, CPF nº. 353.666.727-91, e a Sra. Marlene Giuberti Margon, CPF nº. 930.204.577-34, irmã dos sócios da interessada, não escriturados;

m) o fato de nenhum dos produtores rurais intimados a prestar esclarecimentos afirmar que procedeu à venda de café para o Sr. Marino, confirmando, tão-somente, o recebimento de cheques;

n) a comprovação das referidas transações comerciais mediante a apresentação de notas fiscais emitidas em nome das pessoas jurídicas J.D. COMISSARIA DE CAFÉ, TAMEX MERCANTIL LTDA, PEDRA AZUL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e MIRANDA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.

Deve ser salientado, também, que os depoimentos prestados não se constituíram no único fundamento para a autuação. E nem poderia ser diferente, pois, no nosso ordenamento jurídico – tanto no Direito Penal, quanto no Direito Tributário – o reconhecimento feito pelo depoente da sua própria responsabilidade, isto é, a confissão simples, não tem valor absoluto. Há necessidade de se estabelecer o seu confronto com

as demais provas e documentos constantes dos autos, quando se verifica entre eles compatibilidade ou concordância, como ocorreu no presente caso.

Os fatos descritos nos autos demonstram, assim, que a Fiscalização, para o fim de lançamento dos créditos tributários sob exame, não se baseou somente nos depoimentos prestados por terceiros, formando sua convicção também em provas documentais, hábeis e idôneas.

(...).

Passo, então, à análise dos pagamentos efetuados pela interessada, discriminados nas planilhas elaboradas pela autuante, às fls. 1967/2005, cuja causa ou natureza das operações realizadas não tenha sido caracterizada em sua contabilidade, nem tampouco esclarecida e comprovada, apesar de intimada para este fim, às fls. 2006/2044.

Enquanto os registros contábeis e notas fiscais apresentadas pela interessada, e o demonstrativo de fls. 2514/2516, elaborado pela pessoa jurídica contratada "CONTROLTECH", indicam tratar-se, na sua maior parte, de pagamentos a pessoas jurídicas, fornecedores da interessada, para quitação de compras de café (lançamento contábil – débito: fornecedores; crédito: Banco) as informações colhidas junto às instituições bancárias, administradoras das contas-correntes da interessada (BANESTES, BANCO MERCANTIL DO BRASIL, ITAÚ e BANCO DO BRASIL), a partir do fornecimento de cópias de cheques, mostram que os pagamentos efetuados, relacionados pela autuante, tiveram como destino outros beneficiários, inclusive a própria interessada, assim como parentes seus.

Um dos beneficiários de inúmeros cheques é o Sr. Waldiro Mutz, que conforme apurado pela autuante, trata-se de outro funcionário da interessada.

Parentes dos sócios da interessada foram, também, beneficiários dos cheques, como os Srs. Jonas Giuberti, Renato Giuberti Miranda, Bruno Luis Silva Miranda, Maria Giuberti Miranda, David Giuberti e Guerino Giuberti, e até mesmo a própria interessada.

São exemplos dessas operações: o cheque n°. 217526 (fls. 1182), datado de 17/01/1999, do Banco do Brasil, no valor de R\$ 10.000,00, pago ao Sr. Jonas Giuberti e contabilizado, às fls. 1832, como pagamento à fornecedora J.D. COMISSARIA DE CAFÉ LTDA; o cheque n°. 160 (fls. 874), do BANESTES, datado de 11/12/2000, pago a Renato Giuberti Miranda, contabilizado como pagamento a esta fornecedora, às fls. 1919; o cheque n°. 159 (fls. 872), do BANESTES, de 07/12/2000, no valor de R\$ 4.320,00, registrado às fls. 1918, pago ao Sr. Waldiro Mutz, mas escriturado como pagamento para a referida fornecedora; cheques destinados ao Sr. Waldiro Mutz, de origem do BANESTES, cuja contabilidade indica ingresso na conta Caixa, como o de n°. 158 (fls. 870), no valor de R\$ 3.400,00, registrado às fls. 1918.

Os demais beneficiários são, na sua maioria, produtores rurais, declarantes do ITR, em pesquisa realizada pela autuante no Sistema CPF.

Como dito acima, os lançamentos contábeis, entretanto, não espelham esses pagamentos a pessoas físicas, porquanto foram escriturados como pagamentos a pessoas jurídicas, fornecedoras da interessada, ou a débito da conta Caixa.

Por essa razão, os registros contábeis e documentos apresentados pela interessada devem ser desconsiderados, diante do efetivo destino do numerário egresso de suas contas-correntes bancárias.

Concluo, pois, que permanece sem comprovação a causa ou a natureza das operações efetivamente realizadas, motivo pelo qual voto pela manutenção integral do imposto de renda na fonte sobre os pagamentos relacionados no auto de infração, face ao disposto na Lei nº. 8.891/1995, art. 61 (artigo 674, do RIR/1994).”

Finalmente, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

“O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.”

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

“Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação.

.....
Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...”.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I ou II, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Da mesma forma, não procede à argumentação sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

Matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).”.

Assim sendo, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca o desembolso indevido de recursos da empresa para outros fins que não o pagamento de despesas ou custos operacionais. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

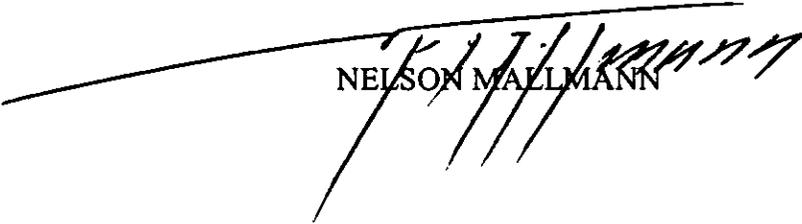
Não procede à argumentação do suplicante de que a multa de lançamento de ofício lançada possui efeitos de confisco.

Ora, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida, no caso em discussão, a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, tanto a multa de lançamento de ofício normal de 75%, bem como a multa qualificada de 150% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituída pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido ACOLHER a preliminar de decadência relativo aos fatos geradores anteriores a 22/12/1998, REJEITAR as demais preliminares argüidas pela Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008


NELSON MALLMANN