



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Recurso nº. : 146.429
Matéria : IRF - Ano(s): 1999 e 2000
Recorrente : LECHEF S.A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 26 de janeiro de 2006
Acórdão nº. : 104-21.347

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - 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, 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.

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.

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). *per*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo legislativo gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade, até decisão em contrário do Poder Judiciário.

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de contabilização de pagamentos, amparada em notas fiscais inidôneas.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deve ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

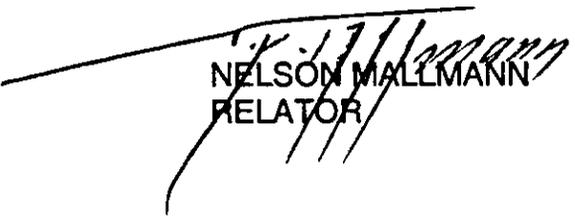
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por LECHEF S.A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS.

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


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

Recurso nº. : 146.429
Recorrente : LECHEF S.A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS

RELATÓRIO

LECHEF S.A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS, contribuinte inscrita no CNPJ nº 09.293.606/0001-37, com domicílio fiscal no Município de Alhandra, Estado da Paraíba, na Rodovia BR 101, Km 101, s/nº, jurisdicionada a DRF em João Pessoa - PB, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 1504/1519, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1531/1566.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 24/11/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 06/85), com ciência pessoal em 26/11/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.428.330,19 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada agravada de 225% 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 1999 e 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, responsáveis pela constituição do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 101/119, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal balizou-se pelas informações indicadas no Ofício nº 223/20037GAB/CGUPB/CGU-PR de 06/11/2003 (fls. 120), onde são relacionadas notas fiscais da empresa Estrutural - Construções, Incorporações e Comércio Ltda., CNPJ 08.317.828/001-80, com valores e datas, e informando que foram utilizadas para prestação de contas de aplicação de recursos federais, abrangendo os períodos de apuração de janeiro de 1998 a dezembro de 1999;

- que em 27/02/2004 a empresa entregou os Livros Razão de 1998 a setembro de 2003 e os Livros Diário de 2000 a setembro de 2003, os balancetes de janeiro a setembro de 2003, as notas fiscais originais emitidas pela empresa Estrutural Ltda de 291 a 295 e 297 a 300. Informa que as notas fiscais de 291 a 295 foram liquidadas através de valores pagos à empresa Estrutural Ltda. a título de adiantamento de inversões fixas nos exercícios de 1996 a 1997. Por fim, sobre a solicitação desta fiscalização dos comprovantes dos pagamentos realizados referentes às notas fiscais de nº 297 a 300, a empresa informa que foram liquidadas através de diversos pagamentos contabilizados nas contas CAIXA e BANCOS, porém, sem apresentar os comprovantes (fls. 131);

- que em 25/03/2004 foi realizada uma representação com indicação de variação patrimonial irregular para o ano calendário de 1998 do Sr. João da Mata de Souza, acionistas da empresa Lechef. Recebido comunicado de encerramento de ação fiscal no contribuinte João da Mata de Souza, sendo comunicado o crédito no valor total de R\$ 506.224,10, sendo o valor originário de R\$ 192.773,84, protocolado através do processo nº 11618.001174/2004-90 (fls. 148 a 251);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

- que em 01/04/2004 foram expedidas as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para o Banco do Brasil S/A e o Banco Nordeste do Brasil S/A, solicitando extrato de movimentação de conta corrente e cópia de cheques. Recebida correspondência de resposta a estas requisições;

- que realizado levantamento nos livros contábeis da empresa Lechef S/A dos lançamentos relativos às notas fiscais de nº 297 a 300 emitidas pela empresa Estrutural Ltda. em março de 1999 (fls. 135 a 144). A empresa foi intimada em 03/02/2004 a apresentar, dentre outros, as notas fiscais originais e os comprovantes dos pagamentos realizados. A empresa em 09/02/2004, alegando necessidade de realização de buscas quanto à localização dos documentos, solicitou devolução dos livros razão e mais um prazo, sendo atendida no mesmo dia. A empresa em 27/02/2004 devolve os livros razão, entrega as notas originais e, quanto aos comprovantes dos pagamentos, responde: "... informamos que foram liquidadas através de diversos pagamentos contabilizados nas contas caixa e bancos debitados na conta fornecedores, conforme registros contábeis";

- que a empresa foi novamente intimada em 09/03/2004 a apresentar os comprovantes de pagamentos realizados, sendo entregue uma planilha com todos os lançamentos contábeis discriminados, assim como justificar alguns estornos referentes a estas notas fiscais. A empresa em 22/03/2004 encaminha correspondência, dando como resposta à solicitação dos comprovantes: "... informamos que estamos com dificuldade de localizá-los face ao volume de documentos";

- que tendo em vista que a empresa não apresentou os comprovantes dos pagamentos das notas fiscais nº 297 a 300, conforme descrito no item anterior, foram expedidas algumas Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras - RMF junto à rede bancária, solicitando extratos, cheques e outros documentos. Com as cópias

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

dos documentos encaminhados pelos bancos a esta fiscalização, foi elaborada uma planilha (fls. 205/211) que retrata os lançamentos contábeis e uma coluna de observações;

- que consolidados os dados dos lançamentos de conta FORNECEDORES da empresa Lechef S/A, referentes às notas fiscais emitidas em março/1999 pela empresa Estrutural, em uma nova planilha (fls. 86/100), acrescentando as informações relativas aos documentos levantados junto à rede bancária, cujas colunas já foram descritas no item 5.4.2 acima. Tendo em vista que a empresa Lechef S/A não apresentou os comprovantes dos lançamentos de pagamento da dívida assumida pelas notas fiscais, não indicou a causa dos pagamentos apurados para beneficiário diferente da do lançamento contábil, não justificou satisfatoriamente os depósitos bancários coincidentes com os pagamentos, assim como não justificou os lançamentos por conta de devolução de cheque e lançamento não encontrado nos extratos bancários, foram realizadas as seguintes verificações sobre a análise desta planilha;

- que as empresas Lechef S/A e Estrutural Ltda mantinham estreito relacionamento, comprovados, dentre outros fatos, por: os administradores de uma empresa participavam ou participam da administração da outra, inclusive a responsável pela contabilidade; as sedes de ambas as empresas estão localizadas no mesmo endereço;

- que as notas fiscais nº 297 a 300 foram emitidas em março de 1999 pela empresa Estrutural Ltda após a conclusão dos serviços nela registrados, conforme informado pelos sócios da empresa Estrutural Ltda e pela própria empresa Lechef S/A. Os sócios da empresa Estrutural Ltda afirmam, também, que a empresa não possuía capital de giro para bancar estas obras e que recebiam adiantamentos ao longo das execuções;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

- que a empresa Estrutural Ltda não declarou à Receita Federal os valores de receita provenientes das notas fiscais nº 297 a 300, eximindo-se dos pagamentos dos respectivos tributos;

- que dos valores lançados contabilmente pela Lechef no seu passivo como uma dívida referentes às notas fiscais nº 297 a 300 da Estrutural, sem que tivesse havido qualquer adiantamento anterior vinculado, cerca de 45% foi simplesmente estornado (ou anulado) ou transferido para outra conta do passivo e o restante liquidado por pagamentos a beneficiários diversos daquele que deu causa a este passivo. Ressalta-se que na indústria de construção civil usualmente são realizados adiantamentos pelo contratante no decorrer das obras, maneira, inclusive, utilizada pela Lechef S/A e Estrutural Ltda na execução das obras das notas fiscais 291 a 295 emitidas em junho de 1998;

- que as notas fiscais nº 297 a 300 emitidas pela empresa Estrutural Ltda foram utilizadas pela Lechef simplesmente para fins de comprovações relativas ao projeto de investimento aprovado;

- que, portanto, a partir dos itens a) e e) acima, tem-se que estas notas fiscais não representam uma dívida real da empresa Lechef S.A. para com a empresa Estrutural Ltda. Foi realizada uma simulação desta emissão das notas fiscais e dos seus respectivos pagamentos, fruto de uma combinação entre as empresas Lechef S.A. e Estrutural Ltda;

- que o IRRF sobre os pagamentos indicados na contabilidade (fls. 06/100) relativos às notas fiscais 287/300, excluindo os estornos e os pagamentos contabilizados como tendo sido efetuados à empresa Estrutural Ltda e que foram comprovados por esta fiscalização os retornos a uma conta da empresa Lechef S.A.. A multa de lançamento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

ofício foi agravada pelo intuito de fraude e também majorada pelo não atendimento das intimações para entrega da documentação relativa aos pagamentos realizados.

Em sua peça impugnatória de fls. 1336/1388, instruída pelos documentos de fls. 1389/1500, apresentada, tempestivamente, em 28/12/04, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a impugnante é uma empresa industrial constituída em junho de 1979, tendo utilizado, na implantação do seu parque fabril, recursos de incentivos fiscais administrados pela Sudene e pelo Banco do Nordeste do Brasil S/A, considerando que o empreendimento foi considerado de interesse para o desenvolvimento regional;

- que, em 1998, a impugnante iniciou projeto de ampliação de suas instalações industriais, submetendo o projeto de viabilidade de adequação técnica à SUDENE, tendo o referido órgão da administração pública federal aprovado o pleito e levado a participação de recursos do Fundo de Investimento do Nordeste - FINOR em R\$ 2.583.039,00, a preços de junho de 1998, limitados a 60% das inversões adicionais projetadas e consideradas necessárias para o empreendimento;

- que quanto às obrigações da SUDENE, após a comprovação do ingresso da contrapartida em favor da impugnante, iniciava-se fiscalização física do empreendimento e retardava-se a emissão da carta de liberação das parcelas que lhe cabia, remetida posteriormente ao BNB, na cidade de Fortaleza/CE, onde se iniciava novo e demorado processo. Essa tramitação, entre o aporte dos recursos próprios do acionista e dirigente e a liberação dos recursos do FINOR, às vezes levava anos, nunca menos do que seis meses;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

- que à impugnante, como a todas as empresas que demandavam tais incentivos, para não suspender a execução dos contratos de construção ou de aquisição de equipamentos, restava captar recursos de outras fontes, enquanto não recebidos os recursos do FINOR;

- que, em conseqüência, o acionista João da Mata de Souza e os dirigentes da impugnante desenvolveram grandes esforços no sentido de assegurar os recursos indispensáveis à normal execução das obras de implantação do projeto, suprindo em diversas ocasiões os recursos que a SUDENE se dispôs a aportar, já não bastassem às dificuldades naturais no sentido de assegurar os restantes 40% a que a empresa estava obrigada a investir;

- que as obras de implantação do projeto foram contratadas à empresa Estrutural - Construções, Incorporações e Comércio Ltda, que não possuía capital de giro que lhe permitisse suportar atrasos no pagamento das etapas executadas, diante de compromissos com fornecedores de materiais e pagamentos das folhas salariais;

- que apesar de todas as dificuldades, o empreendimento foi concluído, tendo a SUDENE fiscalizado a execução dos serviços e emitindo o correspondente Relatório de Conclusão do Projeto, em dezembro de 2000;

- que os procedimentos fiscais instaurados não ousam questionar essa evidência, como por igual não se discute o custo do empreendimento. Enxerga a Delegacia da Receita Federal em João Pessoa/PB, no episódio, o cometimento de supostas irregularidades no aporte dos recursos, pelo acionista majoritário e diretores da impugnante, destinados à execução das obras;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

- que como consequência, duvida-se da efetividade do ingresso desses valores, afirmando-se que as inversões não teriam sido comprovadas com documentos hábeis e idôneos;

- que para justificar a majoração da penalidade de ofício imposta, os Auditores Fiscais registram que a impugnante não teria atendido as intimações para entrega de documentos aos aportes recebidos ou a pagamentos realizados, a exemplo de comprovantes da origem e a efetividade da entrada dos recursos relacionados em planilha;

- que o próprio Relatório de Trabalho Fiscal avulta que a impugnante sempre atendeu tais requisições. Não há qualquer indicação de que teria sido omissa. É evidente que somente poderia fornecer o que dispunha. Se os atendimentos não se moldaram exatamente às pretensões dos Auditores Fiscais, evidentemente que tal fato jamais justificaria o agravamento da penalidade. De outra forma, caso estes se satisfizessem com o que lhe foi apresentado, os Autos de Infração não teriam sido lavrados;

- que os questionamentos lançados nos sub-itens 5.4.6.1 e seguintes, quanto aos débitos decorrentes das notas fiscais emitidas pela empresa Estrutural, encontram-se devidamente esclarecidos nos expedientes encaminhados aos Auditores Fiscais, cujos termos são ratificados;

- que a impugnante protesta quanto ao cerceamento do direito de defesa, porquanto não lhe foi dado conhecimento dos depoimentos aludidos nos sub-itens 5.4.7 a 5.4.9 do Relatório de Trabalho Fiscal;

- que quanto ao sub-item 5.4.11, onde o Relatório refere que a empresa Estrutural não teria reconhecido a receita das notas fiscais questionadas, evidentemente,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

esse fato não pode ser considerado para justificar as cobranças instauradas contra a impugnante;

- que a despeito do esforço dos Auditores em tentar convencer da existência de ligação entre a impugnante e a empresa Estrutural, de resto sem esclarecer a finalidade, mas claramente insinuando não indicada ilegalidade, o que se observa é que salvo a relação comercial, nenhuma outra existe entre as mesmas;

- que a Estrutural foi acionista da impugnante em 1989, há mais de quinze anos, participação simbólica (0,039%). O fato de um sócio da Estrutural integrar o Conselho Fiscal (mero suplente) não demonstra aproximação suspeita. Pelo contrário, uma das exigências para o exercício dessa função é exatamente a desvinculação do titular em relação à empresa a ser fiscalizada;

- que se requer a realização de diligências e perícias de natureza contábil, a fim de restar comprovada que a impugnante absolutamente não omitiu receitas operacionais, nem manteve passivos fictícios, sendo o numerário questionado se originado de suprimentos efetuados por seu acionista majoritário e dirigentes, comprovando-se ainda que os pagamentos efetuados a terceiros resultaram de prévia indicação de fornecedores e da empresa Estrutural, a título de quitação de obrigações destes últimos;

- que todo o Relatório de Trabalho Fiscal baseou-se em presunção da existência de simulação e fraude, sem demonstrar, com apoio em provas concretas, em que sentido a impugnante teria se beneficiado desses expedientes;

- que se exige da impugnante o Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos indicados na contabilidade relativos às aludidas notas fiscais de emissão da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

empresa Estrutural, excluindo os estornos, os pagamentos contabilizados como tendo sido efetuados a esta empresa e os retornos a conta da impugnante;

- que segundo o Auto de Infração, os valores apurados, conforme descrito no Relatório de Trabalho Fiscal, são referentes a pagamentos dados como efetuados à empresa Estrutural, mas que os Auditores Fiscais teriam verificados que foram feitos para outros beneficiários, cuja causa a impugnante não teria comprovado;

- que decorre desta tipificação legal que ao Fisco incumbe demonstrar a ocorrência de "beneficiário não identificado" e de "não comprovação da operação ou de sua causa" o que não foi atendido pelas autoridades fiscais lançadoras;

- que em vários trechos do Relatório de Trabalho Fiscal, os Auditores Fiscais expressamente registram que obtiveram informações e documentos junto aos estabelecimentos bancários onde a impugnante realizava suas operações financeiras;

- que nesse sentido, diversas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) foram expedidas pelos Auditores Fiscais subscritores do Relatório, prontamente atendidas pelos estabelecimentos bancários destinatários;

- que ocorre que a quebra do sigilo bancário da impugnante ocorreu de forma ilegal e abusiva, tornando nulos os Autos de infração;

- que a regra geral é a irretroatividade, sendo apenas aplicadas retroativamente às leis que contenham disposição expressa neste sentido e desde que sejam respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. É por essa razão que não se admite a incidência das leis complementares questionadas, a autorizar o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

acesso direto das autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes referentes a exercícios anteriores a 2001;

- que é de se alegar à decadência do direito de lançamento sobre fatos ocorridos até novembro de 1999, já que não há como discordar que os lançamentos questionados enquadram-se perfeitamente na hipótese de lançamento por homologação, procedimento mediante o qual o contribuinte calcula o tributo e antecipa o pagamento, sendo aplicável à regra do art. 150, § 4º, do CTN;

- que é de se alegar à impossibilidade de cominação da multa qualificada agravada, já que o termo legal reporta-se a “evidente intuito de fraude”, o que somente se caracterizaria mediante prova incontestada do dolo (vontade consciente de fraudar), prova que seguramente não foi produzida no âmbito deste procedimento fiscal;

- que outro ponto a questionar diz respeito ao acréscimo de juros de mora calculados pela taxa SELIC, o que caracteriza excesso de onerosidade.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que antes de adentrarmos na questão do mérito do presente lançamento, convém analisarmos a solicitação para reunir-se em um único processo todos os autos decorrentes da ação fiscal descrita no citado Relatório de Trabalho Fiscal, bem assim as suscitações de nulidade (em virtude da quebra do sigilo bancário) de decadência e de cerceamento do direito de defesa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

- que como dito anteriormente, o presente auto de infração foi lavrado em virtude da não comprovação, por parte da interessada, da causa de pagamentos por ela efetuados, o que se enquadra na hipótese normativa do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 23 de janeiro de 1995. Os demais autos, como exposto no referido relatório de Trabalho Fiscal, foram lavrados em virtude das seguintes infrações: IRPJ e reflexos; PIS e Cofins;

- que pretende a interessada, com fulcro no § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que o presente auto seja reunido com o auto de IRPJ, em virtude de, no seu entender, as infrações "dependerem dos mesmos elementos de prova" e terem sido objeto de um único Relatório de Trabalho Fiscal;

- que descabida é tal pretensão. Da inteligência do supradito dispositivo (§ 1º - Quando mais de uma infração à legislação de um tributo decorrer do mesmo fato e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de convicção, a exigência será formalizada em um só instrumento, no local da verificação da falta, e alcançará toda as infrações e infratores) resta claro que o pedido da interessada só teria sentido acaso as infrações decorressem de um mesmo fato, o que não acontece no presente caso;

- que não obstante, importa ressaltar que a formalização de processo distinto para o IRRF em nada prejudicou a interessada. Malgrado a impugnação ter sido apresentada contra todos os autos em uma única peça, estamos analisando-a de forma individualizada para o referido imposto, perscrutando todas as alegações a ela atinentes;

- que no que tange à alegação de que teria sido cerceado o seu direito de defesa, por não ter tido conhecimento dos depoimentos aludidos nos sub-itens 5.4.7 a 5.4.9 do Relatório de Trabalho Fiscal, cumpre esclarecer que na fase procedimental (de fiscalização) deve ser observado o princípio inquisitivo, reservando-se o contraditório e a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

ampla defesa para a fase processual, tecnicamente definida como fase litigiosa. Com efeito, não há falar em cerceamento de defesa naquela fase, como pretendido;

- que quanto à suscitação de nulidade por quebra de seu sigilo bancário, vagueou a interessada por diversos assuntos, entretanto, não lhe assiste razão;

- que, antes de tudo, cumpre esclarecer que esta DRJ, porquanto órgão administrativo de julgamento, não é o foro apropriado para discussões acerca de inconstitucionalidade de lei, uma vez que lhe falta competência para isso;

- que no tocante à questão da retroação da Lei Complementar nº 105, de 2001, impede esclarecer que, deveras, em regra, a norma só diz respeito a comportamentos futuros, nada obstante poder referir-se a condutas passadas, tendo então força retroativa;

- que não se há como concordar, também, que teria ocorrido a decadência do direito de lançar relativamente aos fatos geradores ao mês de novembro de 1999. Ora, consabido é que na falta de pagamento do imposto - como acontece no caso em questão - nos lançamentos por homologação, à decadência opera-se nos termos do artigo 173 do CTN, uma vez que resta impossibilitada a aplicação do art. 150, por falta do que se homologar (o pagamento);

- que, no caso vertente, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 1999, o lançamento do IRRF poderia ter sido efetuado no próprio ano de 1999, de modo que o termo inicial da decadência, a eles concernente, é o primeiro dia do ano de 2000. Assim, por não ter decorrido mais de cinco anos entre esta última data e a data da ciência do auto de infração (24/11/2004), não há falar em perda do direito de lançar;

- que apenas para argumentar, importa sublinhar que mesmo na hipótese de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

não se considerar a falta de pagamento como causa para não aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, no caso vertente restou comprovado pelos autuantes o evidente intuito de fraude da contribuinte - motivando, inclusive, o agravamento da multa de ofício, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 - o que ensejou, consoante ressalva na parte final do mencionado parágrafo, a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN;

- que no caso sob análise, não se há como negar que os autuantes provaram o fato constitutivo da pretensão consubstanciada no auto de infração, qual seja, a não comprovação da causa dos pagamentos em questão, o que resta evidenciado das explicações dos itens 5.4.2, 5.4.3, 5.4.4, 5.4.5 e 5.4.6, do Relatório de Trabalho Fiscal;

- que, por seu turno, a interessada não trouxe à colação nenhum elemento probatório suficiente a infirmar o referido fato constitutivo. Limitou-se, como se vê, a alegar que os autuantes presumiram que ela teria quitado obrigações de outra natureza, ao não aceitarem a (si) "razoável alegação" de que os cheques foram emitidos diretamente para as pessoas indicadas pela empresa Estrutural;

- que não houve nenhuma presunção por parte daqueles. O lançamento foi formalizado com base nos pagamentos que não tiveram a sua causa comprovada, o que se constitui em fato imponible do IRRF, a teor do § 1º do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995;

- que, ademais, não se há como aceitar as suas "razoáveis alegações" - ou seja, que os pagamentos teriam sido efetuados por indicação da referida empresa Estrutural - uma vez que desprovidas de qualquer elemento probatório, o que malfeire o disposto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que especificamente com relação ao pagamento efetuado ao INSS e à Prefeitura de Alhandra, não obstante as alegações dos sub itens 4.2 e 4.4, compulsando-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

os autos do processo não verificamos nenhum documento comprobatório das mesmas; as notas fiscais, diferentemente do que tentou inculcar, não são suficientes para isso. Tampouco o disposto no art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212, de 1991;

- que, do mesmo jeito, não cabe assentimento à alegação do subitem 4.3. Diferentemente do ali apregoadado, não existe previsão legal isentando do IRRF os pagamentos sem causa de valores inferiores a R\$ 1.000,00;

- que negamos, outrossim, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, o pedido de diligência ou perícia formulado; por prescindível à solução da lide. Não existem pontos obscuros ou de interpretação controversa a ser elucidados. Ora, repise-se: a interessada não logrou comprovar a causa dos mencionados pagamentos, nem na fase de fiscalização, nem na impugnação ao auto de infração. Não há sentido em lhe conceder novo prazo para isso, portanto;

- que cumpre deixar claro, de saída, que não restam dúvidas acerca do intuito fraudulento daquela, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao encobrir as evidências do fato gerador do IRRF, lançando pagamentos em sua contabilidade como se tivessem causa, na realidade, não o tinham. Fato este que se amolda ao disposto no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que cabível, portanto, a aplicação do percentual de 150%, previsto no referido inciso do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se há como concordar, entretanto, com o agravamento do mesmo, nos termos do § 2º do referido artigo;

- que como se vê do Relatório de trabalho fiscal, a interessada respondeu a todas as intimações contra ela expedidas. O fato de não ter atendido o que ali se pedia não enseja o referido agravamento, uma vez que não se enquadra no disposto neste último

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

dispositivo.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - Nega-se o pedido de diligência ou perícia quando estas forem prescindíveis para o julgamento da lide.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: PAGAMENTO SEM CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. Justifica-se a tributação de que trata o artigo 61, e parágrafos, da Lei nº 8.981, de 1995, sempre que forem constatados pagamentos sem comprovação da causa que os originou.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA DO IRRF. Em não havendo pagamento do IRRF por parte do contribuinte, a decadência de lançar tal imposto opera-se nos termos do art. 173 do CTN.

MULTA QUALIFICADA. Cabível a aplicação da multa qualificada, consoante inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quando restar comprovado que a interessada teve a intenção de fraudar o fisco, nos termos definidos no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. Não é cabível a majoração em 50% da multa de ofício aplicada, quando restar provada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas nas alíneas do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI. Aplica-se ao lançamento a legislação que posteriormente à ocorrência do fato

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

ÔNUS DA PROVA - Na relação Jurídica Tributária o ônus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco demonstrar a ocorrência do fato jurídico tributário. Ao sujeito passivo compete, igualmente, no intuito elidir a imputação da irregularidade, apresentar os elementos que entende comprovar a não ocorrência daquele fato.

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 10/05/05, conforme Termo constante às fls.1520/1529, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (08/06/05), o recurso voluntário de fls. 1531/1566, instruído com os documentos de fls. 1567/1572, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 1567/1568 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos 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 sustenta preliminar de decadência do período de 26/03/99 a 30/11/99, preliminares de nulidade do lançamento por entender que houve irregularidades e ilegalidades na quebra do sigilo bancário, bem como não foram realizadas as diligências solicitadas e razões de mérito.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores relativo aos períodos de 26/03/99 a 30/11/99, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN, não 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 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 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 não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

É de se 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 (contribuinte omissivo na entrega da declaração de rendimentos, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 e/ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

§ 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, os pagamentos 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 à 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 restam dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

beneficiário não identificado ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa previsto no artigo 61 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, não me restam dúvidas que 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”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 obviedade 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento) identificado pelo fisco ocorreu em janeiro de 1999. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2000, encerrando-se em 31 de dezembro de 2004. Tendo sido o auto de infração cientificado em 26 de novembro de 2004, não se operou a decadência.

Na seqüência da defesa alega a suplicante da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001 e da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da impossibilidade da quebra de sigilo bancário via administrativa.

Inicialmente cabe esclarecer, que o procedimento de fiscalização teve início em razão das informações indicadas no Ofício nº 223, de 06 de novembro de 2003 da Controladoria-Geral da União do Estado da Paraíba, diante deste fato a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários de todas as contas mantidas pela empresa como também as integralizações dos recursos próprios e as origens desses recursos em projeto aprovado pela SUDENE, entretanto a suplicante não atendeu à intimação, razão pela qual foi efetuada a quebra do sigilo bancário administrativamente através da Requisição de Movimentação Financeira, com amparo na Lei Complementar nº 105, de 2001.

No que tange especificamente a preliminar de nulidade do lançamento argüida 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: utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários da suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta.

O 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, já que entende que o que ocorreu foi uma solicitação indevida as instituições financeiras dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa e não pelo Poder Judiciário.

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 nº 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 nº 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

(...)

(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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

§ 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 nº 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 (§ 1º); Poder Legislativo (§ 2º); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3º) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5º e 6º).

O texto acima estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 5º e 6º 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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. 2º 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 argüido 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nº 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 cristalino na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nº 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC nº 105, de 2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancário do ano calendário de 1998.

Ora, 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 é de que a Lei Complementar nº 105, de 2001, não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nº 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 vincutivo 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

Quanto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa sob a alegação de que não lhe foi dado conhecimento dos depoimentos aludidos nos sub-itens 5.4.7 a 5.4.9 do relatório de Trabalho Fiscal, bem como sobre o pedido de diligências, tem-se que não existe nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-las.

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 quem e porque as recebeu. 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 possuía fontes de recursos com o destino justificado, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Assim sendo, é de se rejeitar as preliminares argüidas.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nexo 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 lastreados 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 incontestada 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nº 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 ilícito 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nº 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 afirmar, em algumas passagens

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pelos Auditores Fiscais, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 nexu 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 irrealidade. 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 fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de documentos graciosos, assim entendidos aqueles emitidos como nota fiscal ou fatura de serviço, mas eivados de falsidade ideológica; isto é, documentos de teor fictício que não mantêm justa relação com o serviço supostamente prestado.

Da mesma forma, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à multa de lançamento de ofício qualificada, pelas razões alinhadas na seqüência.

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de “notas fiscais emitidas a título gracioso” pela empresa Estrutural, cujo objetivo único era comprovar junto à Sudene a liberação de recursos incentivados, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94 e seus sucedâneos, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

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

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de documentos fiscais inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Não seria nem necessário à referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de realização de pagamentos a beneficiário não identificado/operações não comprovadas/operações sem causa (utilização de documentos fiscais inidôneos). Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva transferência das mercadorias, bem como a efetiva prestação de serviços pela empresa prestadora das notas fiscais glosadas e emitidas de forma ilícita e criminosa. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os efetivos pagamentos das mercadorias e dos serviços porventura prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 n.º 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

“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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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.

Assim, a multa é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas 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 conflitante 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.

Não vejo como se poderia acolher o 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).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo veta-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Assim sendo, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carregada 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003183/2004-15
Acórdão nº. : 104-21.347

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 de REJEITAR a preliminar de decadência e as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2006


NELSON MALLMANN