



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.000537/2004-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.430 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2021
Recorrente JOSE MARTINS ALBUQUERQUE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. IDÊNTICOS, SENDO MERAS RÉPLICAS. TRANSCRIÇÃO DECISÃO DE PRIMEIRA DECISÃO.

Quando se verifica que o recurso voluntário é idêntico à impugnação apresentada, sem apresentar nenhuma inovação, nem novas razões de defesa, cabe a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator entender adequada. Inteligência do art. 57 do anexo II do Ricarf.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A partir do ano-calendário de 1997, caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Iágaro Jung Martins, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE, através do acórdão 6702, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados Autos de Infração do **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ(04/09) e reflexos (fls. 10/29)**, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, no valor total de **R\$ 405.527,29**, incluindo encargos legais.

As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas e capituladas às fls.05 e 31/36, caracterizaram-se, em síntese, pelas seguintes ocorrências:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2000 6/2000 09/2000 12/2000.

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de intimação e Termo(s) de Reintimação, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal: A partir de 01/04/1999 - Art. 530, inciso III, do RIR/99.

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL(FLS. 31/36)

DA AÇÃO FISCAL

O TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL (fls. 31/36) encontra-se assim redigido:

1 - Em 08/03/2004 foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, doc. de fls. 37 cuja ciência ocorreu em 11/03/2004, conforme doc. de fls 38, juntamente com a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal doc. fls. 01.

Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros, os Extratos Bancários de sua conta corrente e Informação sobre transferência de recursos para o exterior.

2. Em 29/03/2004 o contribuinte através de documento de fls. 39, solicitou uma prorrogação de prazo de 20 (vinte) dias para entrega dos elementos solicitados no Termo de Início de Fiscalização, o que foi de pronto atendido.

3. Em 16/04/2004, através de um arrazoado sobre os créditos/depósitos na sua conta corrente doc. de fls. 40 a 44 foram entregues pelo contribuinte 26 (vinte e seis) folhas de extratos da conta corrente nº 29.051 3, agência 2851 do Banco do Brasil S/A, doc. de fls. 45 a 70.

4. Em 09/06/2004, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 001, doc. de fls. 71 a 74, através do qual INTIMAMOS o contribuinte a apresentar:

A Contratos de prestação de serviço de intermediação de compra e venda de mercadorias, entre o contribuinte em epígrafe e as empresas abaixo relacionadas:

I- Irmãos Fontenele S/A Comércio Industria e Agricultura;

II- Cascaju Agroindustrial S/A;

III- Companhia Industrial de óleo do Nordeste;

IV – Resibras - Companhia Brasileira de Resinas;

V- Kraft Foods Brasil.

B- Comprovantes de recebimento das comissões quando das transações comerciais, transações essas descritas em declaração do contribuinte, doc. de fls. 40 a 44 entregue em 16/04/2004.

O contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 001 em 15/06/2004, conforme consta no doc. de fls 75 .

5 - Em 17/06/2004 o contribuinte através de documento de fls 76 solicitou uma prorrogação de prazo de 20 (vinte) dias para entrega dos elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 001, o que foi de pronto atendido.

6- Em 06/07/2004 através do arrazoado, doc. de fls 77 a 80 foram entregues pelo contribuinte 140 (cento e quarenta) cópias de notas fiscais, doc. de fls. 81 a 223, que respaldaram as transações comerciais entre o contribuinte e as empresas compradoras de castanha de caju “*in natura*”.

7 - Em 06/10/2004, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 002, doc.de fls. 224 a 228 através do qual INFORMAMOS e INTIMAMOS ao contribuinte o seguinte:

Ano-Base 2.000

1-Comprovar a origem dos valores creditados/depositados durante o ano de 2.000, na sua conta corrente nº 29.051 3, agência 2851, do Banco do Brasil S/A, conforme EXTRATO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA anexo.

Informamos que os referidos valores não tiveram a origem comprovada através das documentações apresentadas por V. Sa., e estão descritas no HISTÓRICO do anexo como: "NÃO COMPROVADA"

Também, informamos ao contribuinte que: A não comprovação da origem dos referidos valores na forma e prazo estabelecidos, ensejará lançamento de ofício, a título de omissão de receita ou rendimento, nos termos do artigo 849, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

Ano-Base 2.000

2- Com relação aos valores creditados/depositados durante o ano de 2.000, na sua conta corrente nº 29.051 3, agência 2851, do Banco do Brasil S/A, que tiveram a origem comprovada, conforme EXTRATO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA anexo, através das documentações apresentadas por V. Sa. (valores recebidos das empresas conforme EXTRATO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA anexo, por vendas de castanha in natura), ficou constatado que os referidos valores foram de atividades que equiparam V. Sa. a uma empresa individual, para efeitos do imposto de renda, e desta forma equiparada à pessoa jurídica, de acordo com o art. 150, § 1º, inciso II, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), ficando a atividade sujeita ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, a Contribuição Social

Sobre o Lucro Líquido-CSLL, a Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS e a Contribuição do Financiamento da Seguridade Social -COFINS.

Assim, fica o contribuinte acima identificado a apresentar:

Livro Diário, Livro Razão, Livro Caixa, Livro Registro de Entradas de Mercadorias, Livro Registro de Saídas de Mercadorias, Livro registro de Inventário, Livro de Apuração do Lucro Real LALUR, Demonstração do Resultado do Exercício, Comprovantes de despesas e os comprovantes das receitas (se existirem outras além das que foram apresentadas por V. Sa. para justificar a origem dos depósitos bancários).

Informamos que a não apresentação dos livros e comprovantes solicitados no prazo estabelecido resultará no arbitramento do lucro, conforme determina o art. 530 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Ano-Base 2.000

3-Apresentar os comprovantes, se for o caso, da receita bruta da atividade rural correspondente a venda de castanha de caju in natura.

O contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal n.º 002 em 11/10/2004, conforme consta no doc. de fls. 229.

8 - Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 002, através do arrazoado, de 19/10/2004 doc. de fls. 230 a 232 o contribuinte dentre outras argumentos declara no 10º parágrafo o seguinte:

"Meu trabalho se diferencia daquele desenvolvido pelo empresário na medida em que me utilizo de valores de terceiros (indústrias e pequenos poupadores) para comprar para aqueles um produto, recebendo por meus serviços de intermediação uma pequena comissão."

E no 14º parágrafo alega:

"Na qualidade de intermediador, cujo trabalho foi sempre remunerado na forma de uma comissão, não disponho dos livros ora solicitados, suplico, pois, que Vossa Senhoria reconsidere também de mais este ponto de Vosso entendimento, reconhecendo a qualidade de intermediador desse contribuinte, sendo, por conseguinte, desnecessária a apresentação dos livros solicitados."

9- Através de correspondência datada de 22 de junho de 2004, doc. de fls.233 a empresa Irmãos Fontenele S/A Comércio Indústria e Agricultura declara:

"Referente a documentos de comissões - a comissão já está embutida no preço da mercadoria fornecida (castanha de caju in natura) pelo Sr. José Martins Albuquerque"

10- Através de correspondência datada de 14 de julho de 2004, doc. de fls. 234 a empresa Resibras Companhia Brasileira de Resinas declara:

"Vem informar que as comissões devidas ao Sr. José Martins Albuquerque, CPF: n.º 236.182.563 32, são pagas diretamente pelo fornecedor da castanha de caju in natura, ou seja, pelo produtor"

11 - Através de correspondência datada de 06 de julho de 2004, doc. de fls. 235, a empresa Companhia Industrial de Óleos do Nordeste declara:

"Informamos, outrossim, que não pagamos comissões pela intermediação de compra da castanha de caju in natura ao Sr. José Martins Albuquerque"

CONCLUSÃO

Face ao acima exposto, lavramos o Auto de Infração na pessoa física do Sr JOSÉ MARTINS ALBUQUERQUE, equiparando o à Empresa Individual, conforme preceitua o artigo 150 § 1º, inciso II do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, transcrito abaixo:

Art. 150. As empresas individuais para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto Lei 1.706, de 23 de outubro de 1997, art. 2º)

§ 1º São empresas individuais:

I-

II- as pessoas físicas que em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b").

Em 05/11/2004 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar Nº 03.1.03.00.2004.00008-1-1, doc. de fls. 02., para inclusão do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Assim, tendo em vista o exposto, estamos arbitrando o lucro do contribuinte para efeitos de cobrança do IRPJ e seus reflexos, tomando como base de cálculo dos tributos/contribuições da empresa individual em voga os valores extraídos da planilha denominada: EXTRATO DE CRÉDITO - Origem comprovada mediante documentação hábil e idônea, doc. de fls 236 a 237, por representarem os referidos valores o resultado das transações comerciais entre o contribuinte e as empresas compradoras de castanha de caju "in natura".

Foram lavrados os seguintes Autos de Infração, em consequência das infrações acima relatadas:

Principal:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 04/09, no valor total de **R\$ 98.462,70**, incluindo encargos legais.

Reflexos:

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, capitulada nos artigos 1º e 3º, da Lei Complementar nº 7/70, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; arts. 2º, inciso I; 3º; 8º, inciso I; e 9º da Lei nº 9.715/98; arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98; art. 41, § 1º, alínea b, da Lei nº 4.506/64, **fls. 10/16**, no valor total de **R\$ 41.950,50**, incluindo encargos legais;

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 17/23, capitulada nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações das Medidas Provisórias nº 1.807/99 e 1.858/99 e suas reedições; art. 41, § 1º, alínea b, da Lei nº 4.506/64, no valor total de **R\$ 193.618,60**, incluindo encargos legais.

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 24/29, capitulado no artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88, arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 29 da Lei nº 9.430/96, no valor total de **R\$ 71.495,49**, incluindo encargos legais;

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Inconformada com a exigência da qual tomou ciência em **18/11/2004**, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 301), a contribuinte apresentou impugnação em **16/12/2004 (fl. 302/350)**, alegando em síntese que:

I-PREÂMBULO

A presente impugnação buscará nulificar o AI em referência laborando dentro das seguintes balizas: irretroatividade da Lei nº 10.174/01; inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário via informações da CPMF; vigência e aplicação do princípio tributário da verdade material; caracterização do impugnante como mediador de negócios; insubsistência da equiparação do impugnante à empresa individual; descabimento do lucro arbitrado; demonstração do lucro real na operação de compra e venda de castanha in natura etc.

II-PRELIMINARES

II.1- IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/01, ILEGALIDADE E NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

No caso em exame não se pode emprestar efeito retrooperante ao art. 1º da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, sob pena de violação do art. 5º, §2º da CF/88, art. 98 do CTN e art. 8º, I, do Pacto de San José da Costa Rica, ficando claro que o Mandado de Procedimento Fiscalizatório (MPF) em exame foi irregularmente instaurado (art. 11, §3º, da Lei nº 9.311/96), razão pela qual no curso deste MPF irregularmente instaurado não é lícito nem admissível que a autoridade impetrada determine inclusive a quebra de sigilo bancário administrativamente (CF, art. 50, LVI) e daí, com mais razão, ser nulo o AI em comento face à ilegalidade da MPF que lhe serviu de fundamento.

II.2- ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA COM APOIO EXCLUSIVO EM EXTRATOS BANCÁRIOS-SÚMULA Nº 182 DO TFR.

No particular, cumpre ressaltar as ponderações feitas pelo ilustre JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO:

"Os depósitos bancários, por si só, não representam valores que necessariamente signifiquem tributos, nem mesmo sinal exteriores de riqueza, nem sequer presunção e negócios e operações tributadas, mas meros indícios que obrigam à efetiva comprovação documental, notadamente, quando não fica comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos.

Tais depósitos ainda que em valores desproporcionais à renda não justificam a incidência tributária porque podem decorrer dos mais variados motivos (estranhos ao imposto), a saber:

a) os depósitos representam bens de terceiros que não teriam ingressado no patrimônio do contribuinte, como é o caso do advogado que recebe numerário de cliente para fazer frente a custas, despesas etc., ou correspondem a levantamentos judiciais que ainda não foram objeto de repasse aos mesmos;

b) os depósitos corresponderiam a ingressos patrimoniais não tributáveis;

c) os depósitos decorreriam de atividades sujeitas à incidência tributária, mas já teriam sido oferecidos à tributação.

Considerando que pode ser bem variada a gama de situações estranhas à tributação, e que a simples existência dos depósitos não conduziria à apontada presunção, o judiciário firmou a diretriz de que é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários (Súmula 182 do TFR)". (Direitos Fundamentais do Contribuinte.... , p. 310) (grifamos)

Assim, com espeque na Súmula 182 do TFR, a simples existência do depósito na conta corrente do contribuinte não pode conduzir à presunção de disponibilidade econômica com vistas a fundamentar lançamentos de ofício por omissão de receitas, sendo, por conseguinte, também por este aspecto, ilegítimo o IRPF apurado no procedimento e lançada através do específico AI.

INCONSTITUCIONALIDADE DA QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO COM ESPEQUE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01.

No caso em exame, como o art. 1º, §3º, VI e art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 c/c art. 1º; art. 2º, §2º; art. 4º, III e IV, §2º do Decreto nº 3.724/2001 autorizam a quebra do sigilo bancário (CF, art. 50, X e XII) por decisão exclusiva da administração, independente de autorização judicial, traz a baila situação onde o Poder Executivo pretende ter legitimidade para exercer uma função típica do Poder Judiciário, sem autorização expressa específica da Constituição para fazê-lo, o que contraria o princípio da reserva constitucional de jurisdição.

Portanto, não se coaduna com o princípio da reserva constitucional de jurisdição (art. 2º; art. 60, §4º, III; art. 95, Parágrafo único, I; art. 5º, XXXV, XXXVII e LIII c/c a inteligência do art. 58, §3º da CF/88) a quebra do sigilo bancário (CF, art. 5º, X e XII) por decisão exclusiva da administração, independente de autorização judicial.

Assim, como a autoridade fiscalizadora já realizou o ato de quebra do sigilo bancário do impugnante, que de acordo com matérias acima expostas não se coaduna com a Constituição Federal, praticou ato administrativo sem amparo na Carta Magna, ilegal, portanto, sendo todos os demais atos decorrentes nulos face à sua ilegalidade.

I- SINOPSE FÁTICA

O impugnante, pequeno produtor rural, especialmente de castanha *in natura*, face à reputação construída junto aos seus pares de homem sério e cumpridor de seus compromissos, passou a receber em consignação a produção destes para que, juntamente com a sua, viesse a colocá-las dentro das Indústrias beneficiadoras, recebendo destas o justo preço.

Com o passar dos anos (das safras), mais e mais pequenos produtores passaram a entregar seu produto nas mãos do ora impugnante, fazendo crescer o volume de vendas por este intermediada junto às indústrias, que vislumbraram naquele mediador o elo necessário entre a cadeia dos produtores e dos beneficiadores.

Com vistas a concretizar este elo de ligação, já bem ciente das qualidades de caráter do mediador, algumas indústrias passaram a adiantar dinheiro mediante depósitos em sua conta para que castanha fosse comprada na zona produtora e enviada para ser beneficiada.

Durante os últimos dez anos essa foi a rotina daquele antes simples pequeno produtor que agora, sem deixar de ser um produtor, assumira a posição de um mediador, fazendo as vezes da indústria perante os produtores, adquirindo em nome destas castanha *in natura* diretamente nas pequenas propriedades e enviando para a

sede das indústrias quando o total de quilos adquiridos representava uma carrada, recebendo, em contrapartida, uma comissão pelo seu trabalho.

Dizendo melhor, de posse dos valores enviados antecipadamente pela indústria x o mediador ora impugnante tratava de sair de porta em porta dos pequenos produtores procurando comprar a castanha in natura a ser enviada para aquela determinada indústria. Proceder que só aqueles que laboram em regiões onde a produção global é subdivida em centenas, milhares, de pequenas propriedades como acontece em Jijoca de Jericoacoara e áreas circunvizinhas, podem atestar sua existência, sendo, talvez, estranho a um nobre agente fiscalizador que não tenha qualquer, vivência desta realidade social/econômica/produtora existente nos grotões de nosso Estado, a existência fática do que ora se afirma.

Foi, pois, dentro desse ambiente fático descrito que o impugnante laborou nos últimos dez anos, nunca deixando de ser um pequeno produtor, porém, com o crescer do nível de confiança, quer dos produtores, quer da indústria, sua condição de intermediador de negócios se sobressaiu e o volume de castanha in natura adquirida e enviada também.

A mediação feita nestes últimos anos, usando sempre recursos em maior monta da indústria e por vezes de pequenos poupadores, sempre em troca de uma diminuta comissão não permitiram ao impugnante amealhar grande patrimônio ao ser aquele descrito na sua Declaração de rendimentos (duas pequenas glebas de terras rurais e um caminhão).

Extrapolando qualquer juízo de razoabilidade, pois, os valores apurados no presente procedimento e constante nos AÍ'S. Basta afirmar, sem qualquer dúvida, que a venda de todo o patrimônio do impugnante umas oito (08) vezes ainda não seria suficiente para pagar todos os valores apurados no procedimento fiscal em comento.

A resenha fática que ora se ultima visa mostrar a esta autoridade julgadora o quão distante do razoável se apresenta as conclusões exaradas pela autoridade fiscalizadora no procedimento referido.

II- DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL, PRINCÍPIO NORTEADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

As faculdades fiscalizatórias da Administração Tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo. O dever de investigação da Administração e do dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

Por conseguinte, a verdade material que se nos apresenta, robustamente albergada nos documentos e fatos alinhados, é de uma contribuinte que não causou dano algum ao erário, posto que declarou os rendimentos auferidos na forma de comissão e comprovou a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, descabendo ser penalizado com base apenas em suposições.

Estaria a Fazenda Pública conspirando contra o Princípio da Verdade Material, se, contra todos os fatos espelhadores da verdade que destes autos exsurgem, impingisse ao impugnante pena pecuniária que caracterizaria o enriquecimento sem causa de uma parte em detrimento da outra.

Como verdade material e não formal temos: o contribuinte é um mediador de negócios e auferiu renda na forma de uma comissão; as indústrias adiantam valores, depositados na conta corrente do mediador, para que este adquira em nome daquelas

castanha *in natura*, os valores não depositados pela indústria foram depositados por pequenos poupadores da região.

II.1- COMISSÕES E CORRETAGENS, RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Foi o entendimento exarado pelo nobre auditor que o atuar do impugnante não se enquadraria como o de um intermediador de negócios, descabendo tributar os rendimentos auferidos com observância da legislação aplicável.

Equívoco e sem amparo legal tal entendimento. Reza o art. 43, V do Dec. Nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), "Art 43 são tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como; V- comissões e corretagens".

Em sendo os rendimentos auferidos pelo impugnante uma comissão, por expressa disposição legal, como tal há de ser tributado.

Em reforço e tratando de forma mais específica, temos o disposto no art. 45, III do Dec. Nº 3000/99, *verbis*: "art. 45- são tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais com; III remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratique por conta própria".

Por ter tomado parte em atos de comércio em nome de terceiros (indústrias e pequenos poupadores), recebendo por seu trabalho uma comissão, esta há de ser a base de cálculo para a apuração do IR, não, cabendo o fisco se afastar dessa verdade material e basear seu entendimento em suposições incomprovadas.

II.1.1-DO VALOR DA COMISSÃO AUFERIDA

E usual e faz parte dos costumes da região, que a comissão paga aos mediadores pelo seu serviço, descontado os custos, é de R\$ 0,01 (um centavo) de real por quilo de castanha *in natura* adquirida.

Como prova de ser este o valor da comissão, além daquela que pode ser colhida através do testemunho de outros mediadores, temos o Contrato firmado com a RSIBRAS para as safras de 2002 e 2004, que em sua cláusula x fixa o valor da comissão devida pela contratante em R\$ 0,01 (um centavo).

Oportuno esclarecer que só agora a atuação dos mediadores passou a ser objeto de contratos formais como o referido, posto que nas safras pretéritas havia apenas um contrato informal com as indústrias, sendo as comissões apuradas e pagas em simples acerto de contas onde se considerava os valores depositados e o montante de castanhas enviadas, recebendo o mediador algum saldo existente ou ficando obrigado a enviar mais alguma quantidade de produto para zerar as contas.

11.2-DA ATUAÇÃO COMO MEDIADOR DO IMPUGNANTE, SUA COMPROVAÇÃO.

Em suas conclusões deixou gizado o nobre auditor que seu convencimento de que o ora impugnante não recebia comissões das indústrias se apoiava em três declarações (Irmãos Fontenele S/A Comércio Indústria e Agricultura, Resibras-Companhia Brasileira de Resinas e Companhia Industrial de óleos do Nordeste).

Porém, em assim proceder o agente fiscalizador atribuiu pesos diferentes a declarações fornecidas pelas mesmas indústrias no curso da ação fiscal em momentos diferentes, valorando apenas aquelas que desfavoreciam a tese defendida pelo contribuinte.

Esclarecendo, a KRAFT FOODS BRASIL S/A assim declarou "Declaramos para os devidos fins que efetuamos depósitos na Conta Corrente nº 29.051 3, Banco do Brasil S/A, Ag. 2851 Bela Cruz, do Sr. JOSÉ MARTINS DE ALBUQUERQUE, durante o exercício de 2000, PARA AQUISIÇÃO DE CASTANHA IN NATURA PARA NOSSA EMPRESA, CONFORME DEMONSTRATIVO ABAIXO"

A CASCAJU AGROINDUSTRIAL S/A, assim declarou "Declaramos para os devidos fins que efetuamos depósitos na Conta Corrente nº 29.051 3, Banco do Brasil S/A, Ag. 2851, Bela Cruz, do Sr. JOSÉ MARTINS DE ALBUQUERQUE, durante o exercício de 2000, PARA AQUISIÇÃO DE CASTANHA DE CAJU IN NATURA PARA NOSSA EMPRESA, CONFORME DEMONSTRADO ABAIXO".

A COMPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS DO NORDESTE, também declarou nos seguintes termos: "Declaramos, para os devidos fins, que efetuamos depósitos na Conta Corrente Nº 29.051 3, Banco do Brasil S/A, Ag. 2851, Bela Cruz, do Sr. JOSÉ MARTINS ALBUQUERQUE, durante o exercício de 2000, PARA AQUISIÇÃO DE CASTANHA DE CAJU IN NATURA PARA NOSSA EMPRESA, CONFORME DEMONSTRADO ABAIXO"

A IRMÃOS FONTENELE S/A COMÉRCIO INDÚSTRIA E AGRICULTURA, declara em 05 de março de 2004 "Declaramos, para os devidos fins, que efetuamos depósitos na Conta Corrente nº 29.051 3, Banco do Brasil S/A, Bela Cruz, do Sr. JOSÉ MARTINS ALBUQUERQUE, durante o exercício de 2000, PARA AQUISIÇÃO DE CASTANHA DE CAJU IN NATURA PARA NOSSA EMPRESA, CONFORME DEMONSTRADO ABAIXO"

Como visto as quatro (04) indústrias declararam em termos iguais que depositaram dinheiro na conta do impugnante para que este adquirisse castanha *in natura* para aqueles depositantes. Foram, pois, unânimes em afirmar: para aquisição de castanha de caju *in natura* para nossa empresa.

Para adquirir para nós, disseram de outra forma as indústrias. Portanto, resta clara a posição do impugnante. Aquele que, sem vínculo empregatício, toma parte em atos de comércio em nome de terceiros, fazendo jus a uma comissão.

Talvez por não terem documentos comprobatórios do pagamento destacado das comissões do impugnante, foi que estas mesmas indústrias, salvaguardando seus interesses, registraram que: a comissão estava embutida no preço da mercadoria; a comissão era paga pelo produtor ou que não pagavam comissão pela intermediação, reconhecendo explicitamente, uma, a condição de intermediador do ora impugnante mas, todavia, negando pagar comissão pelos serviços prestados.

O próprio volume de castanha enviada no ano de 2000 pelo impugnante para as indústrias, mais de 2.600.000 (dois milhões e seiscentos mil quilos) de castanha *in natura*, levando-se em conta a condição fática real de um pequeno produtor que produz algo próximo de 40.000 (quarenta mil quilos) de castanha, já deixa evidente que o impugnante contou com recursos enviados pelas indústrias para poder adquirir tanta castanha, como estas mesma declararam.

Todavia, não fazendo um sopesamento com observância ao princípio da proporcionalidade entre documentos fornecidos pelas indústrias que ora confirmam o envio de recursos adiantado para que o intermediador compre o produto desejado e aqueles outros fornecidos a posteriori que negam o pagamento de comissões, porém, reconhecem a condição de mediador do impugnante, deixou o agente fiscal de buscar a verdade material e de praticar justiça fiscal, optando pelo caminho mais curto da injustiça apoiada na dúvida, penalizando um contribuinte de forma irrazoável.

Resta concluir reafirmando estar acorde com a verdade material a condição de intermediador do impugnante, o qual recebe seus rendimentos na forma de uma comissão.

11.3 - DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES NÃO DEPOSITADOS PELA INDÚSTRIA.

No exercício diário de seu ofício de mediador de negócios, desenvolvido numa cidade (Jijoca) que tem apenas 16 (dezesesseis) anos de vida política emancipada e não conta até os dias atuais com uma agência bancária, mas, tão somente, com um posto do Banco do Brasil vinculado à Agência de Bela Cruz que dista 50Km da sede da Cidade de Jijoca, posto que abre ao público apenas por três vezes na semana, várias foram as vezes que o impugnante fez retiradas de elevadas somas em dinheiro para ir a zona rural em busca de castanha e, não encontrando o produto à venda, tratou de redepósitar os valores não utilizados, por temor de vir a ser vítima de roubo ou furto e não Ter como pagar a indústria.

Não se trata de nenhuma engenhosidade mas de fatos corriqueiros ocorridos no cotidiano de um homem deveras preocupado em 'dar conta' do dinheiro alheio depositado em sua conta. Não seria prudente que este dinheiro de terceiros cuja guarda estava sob a responsabilidade do mediador fosse mantido em sua residência insegura por períodos longos.

Portanto, 08 (oito) dos depósitos tidos pelo auditor como de origem não comprovada, tratam-se de redepósitos. São eles" Doc. 119101 no valor de R\$ 8.334,00; Doc. 122702 no valor de R\$ 34.100,00; Doc. 084120 no valor de 53.000,00; Doc. 285101 no valor de R\$ 5.000,00; Doc.228501 no valor de R\$ 2.700,00; Doc. 002851 no valor de R\$ 15.000,00; Doc. 002851 no valor de R\$ 2.500,00 e o Doc.30000000841 no valor de R\$ 7.000,00.

Afora os valores redepósitos que correspondem aos documentos referidos, outros depósitos tidos por de origem não comprovada pelo auditor trata-se de valores repassados por pequenos poupadores da região (agricultores, pequenos pecuaristas, pescadores etc.) para o impugnante para que este transformasse esse dinheiro em castanha *in natura*, consoante atestam as declarações anexas.

Cabe abrir um parêntese para esclarecer mais esse costume típico da região de atuação do contribuinte em foco. Por ser a Castanha *in natura* um produto de fácil comercialização e de valoração superior aos rendimentos da poupança, por exemplo, aliado ao fato de não termos uma agência bancária na região a incentivar pequenos produtores, pecuaristas, agricultores etc., a manterem suas economias em uma conta de poupança na forma tradicionalmente conhecida, estes brasileiros desassistidos, porém sábios, tratam de transformar suas economias em castanha, só as vendendo quando seu preço atinge o ápice, geralmente nos meses de maio ou junho.

Temos aqui mais uma situação fática real, cuja prova é de fácil constituição, bastando uma diligência que busque auscultar estes brasileiros que não tomam parte das estatísticas e que, muitos, nunca entraram em uma agência bancária e, muito menos, mantêm conta em banco da rede pública ou privada.

Os valores tidos por de origem não comprovada e que resultam de recursos desses pequenos poupadores repassados para o contribuinte em foco são aqueles representados pelos seguintes documentos: Doc. 8700497 no valor de R\$ 40.000,00; Doc. 746527 no valor de R\$ 101.566,00; Doc. 160502 no valor de R\$ 1.100,00, Doc. 183209 no valor de R\$ 119.500,00; Doc. 285101 no valor de R\$ 10.216,66, Doc. 152601 no valor de R\$ 1.250,00; Doc. 285101 no valor de 11.600,00, Doc. 285101 no valor de R\$ 4.000,00, Doc. 208701 no valor de 19.924,00 Doc. 285101 no valor de

R\$5.000,00; doc. 067089 no valor de R\$ 4.100,00; Doc. 505056 no valor de R\$ 1.000,00; Doc. 603202 no valor de R\$ 3.850,00; Doc. 15601 no valor de R\$ 1.500,00; Doc. 92598989891 no valor de R\$ 1.000,00.

Que fique claro mais uma vez que não se quer com isso afirmar que o pequeno poupador x depositou na conta do impugnante na data y o valor constante do Doc. Z. Não há esta correlação direta de tempo e valor, posto que a certeza é que estes recursos, tomados em seu montante, foram repassados para o mediador mediante entrega direta a este, que, não encontrando o produto de imediato para comprar, achou por bem resguardar-se depositando esses valores no banco.

Ainda temos por de origem não comprovada segundo o equivocado entendimento do auditor, pequenas somas declaradas na Declaração de IRPF de responsabilidade do contribuinte.

Trata-se de uma Firma Individual cujo objeto social é a venda de peças para bicicleta, que não mantém conta bancária e que fazia sua parca movimentação financeira através da conta pessoa física contribuinte em comento, gerando uma certa confusão de patrimônios.

Os pequenos créditos feitos pela pessoa jurídica na conta corrente do impugnante, são representados pelos seguintes documentos: Doc. 92594761062 no valor de R\$ 700,00, Doc. 996231 no valor de R\$ 510,00, Doc. 92834702835 no valor de R\$ 850,00 e Doc. 2526311663 no valor de R\$ 700,00.

Por fim, demonstrando uma vez mais os equívocos cometidos no presente caso, o auditor entendeu por de origem não comprovada o depósito feito pela Indústria Irmãos Fontenele no dia 26 de junho de 2000, doc. 058827, no valor de R\$ 30.000,00, constante da relação fornecida pela referida Indústria ao auditor.

Em conclusão temos a reafirmar que todos os valores depositados na conta corrente do impugnante têm fonte legítima e legal e guardam liame direto com o alinhado, afora restar comprovado pela documentação anexa.

Não seria inoportuno chamar a atenção dessa autoridade julgadora para o fato do contribuinte em questão Ter iniciado o ano de 2000 com um saldo devedor em sua conta de R\$ 496,39, tendo terminando esse mesmo ano com um saldo positivo de apenas R\$ 459,56, números que falam por si só e não deixam qualquer dúvida de que os valores que transitaram pela conta do impugnante no correr do ano em foco não lhe pertenciam de fato. Logo, não temos omissão de receita. Esta é a verdade material que há de orientar o aplicador da norma tributária.

III- DA EQUIVOCADA E ILEGAL EQUIPARAÇÃO A EMPRESA INDIVIDUAL.

Indo na contramão da verdade material que espelha ser o contribuinte um mediador de negócios que age em nome de terceiros em troca de uma comissão, o agente fiscalizador o equiparou a uma pessoa jurídica, arbitrou um lucro e fez incidir: IRPJ, PIS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO PARA SEGURIDADE SOCIAL, multas e juros.

Equiparação que estaria fundada se acorde com o disposto no art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda, vazado nos seguintes termos "As empresas Individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas; § 1º São empresas individuais: I (....); II as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda terceiros de bens ou serviços".

Através de expressões normativas/definidoras a norma em comento já define quem pode vir a ser equiparado à pessoa jurídica. Aquele que explore atividade comercial com fim especulativo de lucro mediante venda a terceiros de bens. O impugnante não se enquadra dentro das balizas legais, posto não ter atuado com fim especulativo e, muito menos, efetivou venda de bens ou serviços.

Corroborando com o que se afirma, observemos o disposto no § 2º do mesmo art. 150 que dispõe: "o disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de: III- agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratique, todavia, por conta própria; IV- (...); V- corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

Já sobejamente demonstrada a condição fática e jurídica do impugnante de mediador que toma parte em atos de comércio em nome de terceiros, sem fins especulativo de lucro, resta claro a desconformidade com a Lei o ato administrativo que equiparou o contribuinte em foco a uma pessoa jurídica, sendo nulo este ato por não se encaixar na moldura da norma, e basear se em simples presunção.

III.1- DO ARBITRAMENTO DO LUCRO, SUA ILEGALIDADE

Tem se por legítimo o arbitramento de lucro quando a SRF toma como parâmetro informações divergentes prestada pelo contribuinte em livros fiscais Estaduais. Há de Ter a constatação fundada da existência de receitas operacionais não declaradas, cabendo o ônus da prova ao fisco, posto que o impugnante intimado prestou as informações que lhe cabia prestar, apoiada em documentação idônea.

Cabe frisar, uma vez mais, que o arbitramento do lucro só deve Ter lugar quando o contribuinte se nega a prestar informações, o que não se verificou no caso em foco.

Havendo dúvida por parte do auditor, caberia a este nortear se pelo disposto no art. 112 do CTN, dando lugar a uma interpretação dos fatos e, em especial, da norma mais favorável ao contribuinte.

Por sua vez, ao desconsiderar a documentação apresentada pelo contribuinte e, principalmente, sua condição fática e jurídica de um mediador de operações mercantis realizadas em nome de terceiros, arbitrando um lucro incidente sobre os valores depositados por estes terceiros em sua conta, abusou o auditor de seu poder por duas vezes.

Primeiro por que considerou como rendimentos tributáveis pertencentes ao impugnante valores que, efetivamente, não lhe pertencia. Segundo, porque mesmo na hipótese argumentativa destes valores pertencerem ao impugnante, o auditor ao arbitrar o lucro não considerou os custos e despesas necessárias para a realização das operações de compra e venda de castanha, o que torna insubsistente os valores apurados.

É certo, pois, quer pelo desrespeito ao que preceitua o CTN no que tange há uma interpretação mais benigna da lei quando o fisco não se desincumbe de provar, sem sombra de qualquer dúvida, a existência de omissão de receita por parte do contribuinte, quer pelo abuso de poder do auditor que arbitrou um lucro sem considerar custos e despesas das operações mercantis, é o lucro arbitrado, a uma, ilegal e, a duas, ilegítimo.

III.1.1- DAS DESPESAS NECESSÁRIAS E DE CUSTO

Se admitirmos como acorde com à legislação e com a verdade material a equiparação feita pelo agente fiscalizador, que equiparou um mediador de negócios a

uma empresa individual, haveremos, pois, de perquirir sobre o lucro real obtido, servindo este como base de cálculo para o cálculo do IRPJ, do PIS e das Contribuições,

Neste passo temos que considerar o custo médio da castanha in natura praticado a nível dos produtores no ano de 2000, bem como, as despesas que fez o mediador para adquirir este produto no meio rural produtor e fazê-los chegar às indústrias beneficiadoras.

Tomando como referência informações colhidas junto ao Sindicato dos Produtores de Caju no Estado do Ceará, temos que o preço médio por quilo foi de R\$ 0,89 (oitenta e nove centavos de real).

Considerando que o produto é adquirido em pequenas quantidades diretamente dos pequenos produtores, transportados da zona rural produtora para um depósito na sede do Município de Jijoca, só sendo enviado para as Indústrias com sede em Fortaleza ou Cascavel quando o volume atinge as toneladas suficientes para carregar um caminhão, passemos às despesas necessárias de toda esta operação.

FRETE DE JIJOCA PARA AS INDÚSTRIAS. Foram 2.651.696 quilos de castanha transportados em caminhões que levavam em média, por viagem, 13.000 quilos, sendo necessárias 204 viagens para transportar toda essa castanha ao custo médio de R\$ 400,00 por viagem, de onde se concluiu que foi gasto só com frete (Jijoca/Indústria) a monta de R\$ 81.600,00.

DESPESA COM CARREGADORES. Para se carregar um caminhão são necessários, no mínimo, quatro carregadores ao custo de R\$ 20,00 para cada um, totalizando R\$ 80,00 por cartada. Isso nos leva a concluir que foram gastos com carregadores em 204 carradas o montante de R\$ 16.320,00.

DESPESAS COM CPMF. Sobre os valores depositados pela indústria na conta corrente do contribuinte incidiu a CPMF à alíquota média de 0,34% (até junho/00 0,38%, de junho a dezembro 0,38%), portanto, dos R\$ 2.629.818,80 depositados, exatos R\$ 8.941,38 foi descontado a título de CPMF.

DESPESAS COM TRANSPORTE DA CASTANHA DA ZONA RURAL PRODUTORA PARA O DEPÓSITO EM JIJOCA. Esse transporte é feito em D-20 e/ou F- 4000 fretadas ao custo médio de R\$ 12,00 por tonelada o que perfaz um custo total de R\$ 31.820,28.

DESPESAS OUTRAS. Sobre esta definição vamos Ter as despesas com, sacaria; barbante; energia; telefone; aluguel do depósito etc., as quais atingem uma média de R\$ 3,00 por tonelada, gerando uma despesa total de R\$ 7.955,07.

Para que não parem dúvidas sobre os critérios de apuração das DESPESAS OUTRAS, cabe esclarecer que o total da despesa no ano de 2000 corresponde a um valor mensal de apenas R\$ 662,92, valor que haverá de cobrir as despesas mensais com aluguel do depósito, energia, telefone, sacaria, barbante etc.

Por fim, considerando que o preço médio praticado pelas Indústrias no ano de 2000 foi de R\$ 0,95 por quilo, e que o valor médio das despesas por cada quilo de castanha consoante demonstrado mais ao norte foi de R\$ 0,05 (146.636,73/2.651.696) e, ainda, que o preço médio de aquisição junto aos produtores foi de R\$ 0,89, chegamos ao valor da comissão recebida (lucro) por cada quilo de castanha comprada e enviada para a indústria R\$ 0,01 (hum centavo de real).

Por simples operações matemáticas fica fácil concluir que o total das comissões (lucro para o auditor) auferidas no ano de 2000 pelo mediador (empresário para o

auditor) foi de R\$ 26.516,96, nada diferente dos Rendimentos Pessoa Física já declarada.

Portanto, acaso o entendimento da nobre autoridade julgadora, mesmo diante das tantas ilegalidades e inconstitucionalidades apontadas, for pela equiparação do impugnante a uma pessoa jurídica para fins de apuração do IRPJ, PIS e CONTRIBUIÇÕES, que se parta dessa base de cálculo, o valor real do lucro (comissões) auferido no ano de 2000, ou seja, R\$ 26.516,96.

IV- DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Não deslembrando que todos estão irremediavelmente maculados de ilegalidades, inconstitucionalidades, irrazoabilidade, desrespeito à verdade material, sendo, pois, todos, ilegais, insubsistentes e nulos, temos ainda a suscitar questionamentos sobre, a base de cálculo utilizado pelo auditor; o percentual da multa aplicada e a idoneidade dos documentos apresentados pelo contribuinte.

IV.1- AUTO DE INFRAÇÃO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

IV.1.1- BASE DE CÁLCULO (LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO).

Para cada período de apuração (trimestre), o auditor usou como base de cálculo do IRPJ um valor encontrado a partir de um coeficiente de 9,6% (nove vírgula seis por cento) incidente sobre o valor bruto depositado pelas indústrias na conta corrente do impugnante no trimestre em análise, encontrando assim o valor tributável no trimestre, base de cálculo do imposto.

Como já demonstrado amiúde mais ao norte, mesmo na hipótese argumentativa de vermos o contribuinte em foco como uma pessoa jurídica para efeito do cálculo do IR, haveremos de apurar esse imposto usando por base de cálculo o real lucro (comissão) obtido (recebida) no período.

Neste passo, considerando que foram depositados R\$ 610.606,10 pelas indústrias, o que equivale a 642.743 quilos de castanha in natura (610.606,10/0,95), teremos no primeiro trimestre um lucro de R\$ 6.427,43 (642.743 x 0,01). Esta a base de cálculo a ser usada para cálculo do IRPJ, PIS E CONTRIBUIÇÕES, por expressar a verdade material.

Já no segundo trimestre, considerando a mesma metodologia lógica, vamos ter um lucro real de R\$ 8.567,69, valor que será de R\$ 5.097,50 no terceiro trimestre e de R\$ 7.273,77 no quarto e último trimestre, perfazendo um valor acumulado no ano de R\$ 27.366,39.

Resta concluir, por mais esse aspecto, ser nulo o presente AI por ser resultado de um procedimento de apuração que utilizou valores irreais como base de cálculo do Imposto, gerando uma obrigação desproporcional ao contribuinte.

V.1.2- DA MULTA DE 75%.

A multa aplicada no patamar de 75% fere princípios constitucionais e tributários e se apresenta como um verdadeiro confisco, ferindo o direito de propriedade, não tendo razão alguma para subsistir, havendo de ser afastada sua exigibilidade.

Por sua irrazoabilidade e desproporcionalidade, dando ensejo ao efeito de confisco que, por sua vez, fere o princípio da capacidade contributiva, deve ser afastada a multa compensatória de 75% apurada no presente AI, posto resultar de norma inconstitucional visto ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, do direito de propriedade e do não confisco.

IV.2-AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Por ser reflexo da indevida equiparação do impugnante pela autoridade fiscalizadora a uma pessoa jurídica, este AI não se sustenta pelas mesmas razões.

Sobre a multa compensatória, resta impugnada com apoio nas razões já alinhadas mais ao norte, razão porque se requer inexigibilidade.

Quanto à base de cálculo para apuro da Contribuição em comento, cabe referir que a receita bruta da pessoa jurídica equiparada há de ser buscada com base nas operações feitas pelo contribuinte em conta alheia, ou seja, com base nas comissões auferidas no ano de 2000 pelo impugnante.

Comissões, resultado, que já tivemos oportunidade de demonstrar em passagem anterior e foi de R\$ 27.366,39 para todo o ano calendário de 2000.

IV.3-AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

Mais uma contribuição apurada em decorrência da equivocada equiparação já multicitada, estando o presente AI prenhe dos mesmos vícios comuns aos demais (ilegalidade, inconstitucionalidade, irrazoabilidade, desproporcionalidade, etc), razão de sua nulidade, que ora se requer.

No que tange à multa compensatória de 75%, ficam reiterados os argumentos já suscitados, que demonstram a inexigibilidade da mesma, pugnano-se pela inaplicabilidade da mesma ao presente AI.

Quanto à base de cálculo, reitere se o que restou demonstrado quando do estudo da contribuição para o programa da integração social.

IV.4-AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Tomando como ponto de partida um lucro irreal arbitrado, afora todas as demais máculas comuns aos outros AI lavrados no presente caso, este também não se sustenta e há de ser nulificado por esta autoridade julgadora.

Descabe repetir quão ilegal e inexigível é a multa compensatória de 75% aplicada, consoante já demonstramos. Outrossim, devemos reiterar que a base de cálculo da presente contribuição não pode ser o irascível lucro arbitrado, havendo, uma vez mais de se buscar apoio nos reais rendimentos auferidos pelo impugnante por via de atuação como mediador de negócios em troca de uma comissão.

Rendimentos que já tivemos oportunidade de demonstrar em detalhes sua apuração com respeito à verdade material e que, em caso de subsistir a equivocada equiparação, deve ser a base de cálculo para o IRPJ e contribuições.

V - CONCLUSÕES.

Diante do retro alinhado, que busca anular todos os AI,S lavrados pela RF a partir do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310300100008/2004 em face do contribuinte JOSÉ MARTINS ALBUQUERQUE, pode se concluir:

1º) Ser ilegal o MPF em referência posto não guardar respeito ao princípio constitucional da irretroatividade da Lei mais gravosa ao contribuinte;

2º) Ser inconstitucional o procedimento de quebra do sigilo bancário do contribuinte com espeque apenas em uma decisão administrativa, sem passar pelo conhecimento obrigatório do poder judiciário;

3º) Ser ilegítimo o IR apurado a partir da análise de extratos bancários, matéria já sumulada pelo TFR;

4º) Ser o contribuinte em foco um mero mediador de negócios, que efetiva operações mercantis em nome de terceiros em troca de, uma comissão;

5º) Ser esta comissão, na média, igual a R\$ 0,01 (hum centavo de real) por quilo de castanha in natura;

6º) Ser de origem legal e comprovada os valores que não foram creditados em sua conta pelas Indústrias;

7º) Ser totalmente equivocada a equiparação do contribuinte em foco a uma pessoa jurídica;

8º) Ser irrazoável o lucro arbitrado pelo auditor;

9º) Ser a base de cálculo utilizada para cálculo do IRPJ e contribuições irreal, logo insubsistente os valores apurados;

10º) Ser confiscatória a multa de 75%;

11º) Ser idônea a documentação apresentada.

VI - DO REQUERIMENTO

PRELIMINARMENTE: a) seja declarada a ilegalidade do MPF em comento posto não guardar respeito ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, ferindo, pois, direito adquirido do contribuinte e maculando de vício insanável os AÍ'S lavrados a partir daquele procedimento; b) seja declarada a ilegitimidade do lançamento do IR com base apenas em extratos bancários; c) seja declarada a impossibilidade da quebra do sigilo bancário do contribuinte com apoio em decisão apenas administrativa, face a inconstitucionalidade da LC 105/01;

Na hipótese remota de subsistência do presente AI à preliminares suscitadas, pela soma das razões de fato e de direito aduzida requer a signatária se digne Vossa Senhoria declarar a NULIDADE do MPF em comento e, por conseqüência, de todos os Autos apurados com base neste procedimento e que foram vergastados nestes arrazoados.

Como pedido alternativo, na eventualidade do entendimento desta autoridade julgadora não for pela nulidade dos AÍ'S em referência, que seja reconhecida: a condição de mediador de negócios do impugnante; a origem dos valores depositados em sua conta; como real a renda do impugnante na forma de uma comissão no valor de R\$ 0,01 determinando o recálculo do IRPF do impugnante com observância ao valor auferido como comissão e a quantidade de produto enviado para as indústrias, apurando eventuais omissões e nulificando todos os AÍ'S aplicados na Pessoa Jurídica por equiparação.

Por fim, protestamos sejam feitas diligências com vistas a confirmar as situações fáticas narradas e o fato de pequenos poupadores repassarem recursos para que o mediador/impugnante adquira, em nome daqueles, castanha *in natura*.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por NEGAR PROVIMENTO TOTAL à mesma, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/03/2000 a 31/12/2000

Ementa: PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA.

São empresas individuais, equiparadas às pessoas jurídicas, as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A partir do ano-calendário de 1997, caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DE LUCRO.

A não apresentação da escrita contábil na forma das leis comerciais e fiscais, em estando a elas obrigado, implica na forma de tributação pelo lucro arbitrado.

CUSTOS E DESPESAS.

Os custos e despesas só podem ser cotejados com as receitas dentro de um regime regular de apuração do resultado, mediante escrituração feita pela contribuinte com observância da legislação comercial e fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do auto de infração.

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não cabe à autoridade administrativa pronunciar-se quanto a alegações de inconstitucionalidade de normas legais.

LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO.

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.

AMPLIAÇÃO DOS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. IRRETROATIVIDADE DE LEI.

A Lei Complementar nº 105, de 2001, apenas ampliou os poderes de fiscalização do Fisco, inclusive quanto a fatos geradores ocorridos anteriormente a sua vigência, ficando, pois, afastada a alegação de desrespeito ao princípio da irretroatividade, o qual atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

SIGILO BANCÁRIO.

As informações bancárias obtidas regularmente e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário.

MULTA CONFISCATÓRIA.

O simples valor da multa aplicada não é parâmetro suficiente para demonstrar que a penalidade imposta tem natureza de confisco. Incabível a discussão dos princípios constitucionais que tratam da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, por força de exigência tributária, os quais deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto, não cogitam estes princípios de proibição aos atos de ofício praticados pela autoridade administrativa em cumprimento às disposições legais inseridas no nosso ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PEDIDO DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância deve indeferir a realização de diligências ou perícias, quando prescindíveis ou impraticáveis.

DEMAIS TRIBUTOS (PIS, COFINS E CSLL). MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 17/02/2006, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 15/03/2006 (efls. 986 e segs.), ou seja tempestivamente.

No mesmo, replica exatamente a sua peça impugnatória, em nada inovando em virtude da decisão de primeiro grau administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Do recurso voluntário:

Conforme analisado nos autos, o contribuinte, agora recorrente, apresentou o seu recurso voluntário nos exatos termos de alegações da sua manifestação de inconformidade, em nada inovando em relação à decisão da DRJ, que sobreveio após esta.

Na realidade, sua peça recursal é, literalmente, uma mera réplica da sua impugnação.

Na apreciação das questões, o acórdão recorrido se mostrou sólido em suas conclusões e se encontra adequadamente fundamentado. Portanto, adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

Assim, utilizo-me da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

No presente caso, as matérias suscitadas foram:

- pedido de diligência;
- nulidade do mandado de procedimento fiscal, bem como dos autos de infração;
- enquadramento equivocado do auto de infração, ao autuá-lo na pessoa física, se valendo do enquadramento de pessoa jurídica;
- suscitou inconstitucionalidade e ilicitude de autuação com base em depósitos bancários;
- multa confiscatória, que não respeita sua capacidade contributiva;
- questionou o arbitramento do lucro e não ter considerado os seus custos e despesas;
- questionou depósitos ocorridos (negados na fiscalização e na decisão *a quo*, pois as provas não se relacionam e são meras planilhas).

A todas, apreciadas, de maneira fundamentada, na decisão *a quo*, e replicadas exatamente na sua peça recursal, pelo que ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

DA DECISÃO DA DRJ

A seguir, o voto condutor do Acórdão da DRJ:

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo, pois, ser conhecida.

Da análise da matéria consubstanciada nos citados autos de infração e seus anexos, na peça impugnatória e nos demais documentos acostados ao processo, fundamento, na qualidade de autoridade julgadora, esta decisão nas verificações a seguir descritas.

Das Preliminares:

Do pedido de diligência:

Inicialmente, quanto ao pedido de diligência formulado pelo contribuinte, cabe transcrever o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV- as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93);

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art.16. (introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93). (...)"

Além dos requisitos previstos no art. 16, supra, deve ser analisado se o pedido de realização de diligência é considerado imprescindível à tomada de decisão para julgamento da lide, de acordo com o que dispõe o art. 18 do mesmo diploma legal, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'."

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida.

In casu, além de o pedido de diligência não ter atendido os requisitos previstos na lei, pois o contribuinte não formulou os quesitos referentes aos exames desejados, entende-se que sua realização é prescindível, sendo o exame dos autos suficiente e bastante para a elucidação da lide, como se verá.

Indefiro, por conseguinte, o pedido de diligência.

Da Preliminar de Nulidade.

Quanto à aludida nulidade do Auto de Infração há de ser examinada à luz das disposições do art. 142, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e dos arts. 10, 59, 60 e 61, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF - abaixo transcritos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I- a qualificação do autuado;*
- II- o local, a data e a hora da lavratura;*
- III- a descrição do fato;*
- IV- a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
- V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*
- VI- a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Art. 59 - São nulos

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O supracitado art. 142 traz no seu bojo a relação jurídico-tributária que consiste numa relação obrigacional, e como tal só nasce no momento em que nascem o direito de crédito (União) e o dever de pagar (contribuinte), nas figuras, respectivamente, do sujeito ativo (art. 119 do CTN) e do sujeito passivo (art. 121 do CTN).

Com efeito, cabe aqui ressaltar que quanto à alegação da contribuinte de que houve um grave equívoco da Ilma. Auditora Fiscal da Fazenda Nacional ao enquadrá-lo nos dispositivos legais de pessoa jurídica, quando o correto seria na pessoa física, esta não procede, considerando as razões abaixo expostas:

A esse respeito, estabelece o RIR/1999, art. 150, § 1º, "b":

"Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-lei n.º 1.706/79, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

- a) as firmas individuais (Lei n.º 4.506/64, art. 41, § 1º, "a");*

b) as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506/64, art. 41, § 1º, "b");

Em resposta ao termo de intimação datado de 08/03/2004 o contribuinte informa, sem comprovação, ser apenas um intermediário dos pequenos produtores rurais da região na compra e venda de castanha de caju e outros produtos agrícolas e que a origem dos recursos depositados na conta corrente do mesmo são oriundos destas negociações (fls. 40/44).

Deste modo, estando a pessoa física, pela atividade de compra e venda de produtos, equiparada à pessoa jurídica, já que o autuado não logrou comprovar ser apenas um intermediário nas referidas transações comerciais, cabe a atribuição do valor omitido à firma individual com objeto social diverso (comércio de produtos).

O Código Tributário Nacional, em seus arts. 126 e 136, assim prescreve:

" Art. 126.- A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Art. 136 . Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." Destaques nossos.

Logo, para haver tributação de atividade omitida pela pessoa jurídica, não é necessário que esta esteja no objeto social da pessoa jurídica constituída ou irregularmente constituída; basta que exista a omissão e que seja imputável a ela. Caso contrário, estaria configurado um enorme "salvo-conduto" para a sonegação de tributos, pois bastaria não constar a atividade no objeto social da pessoa tributável para não ser exigível o rendimento dela decorrente.

No caso em concreto, a pessoa natural responsável pela atividade de comércio dos aludidos produtos é a mesma (JOSÉ MARTINS DE ALBUQUERQUE).

Ademais para os efeitos da equiparação prevista no citado artigo 150 do RIR/99, é irrelevante que o comerciante esteja ou não inscrito no Registro do Comércio, conforme entendimento expresso no item 4 do PN nº 39/77, abaixo transcrito:

4. A equiparação a pessoa jurídica é uma ficção do Direito Tributário, criada com o fito de submeter a empresa individual ao regime de tributação estabelecido para aquela na legislação do imposto de renda, sendo irrelevante, para excluir a responsabilidade de cumprimento da obrigação, o fato de tratar-se de firma inscrita no registro do comércio ou não (R 1 R/75, arts. 100, § 19 e 95, § único).

Ainda quanto à alegada nulidade, ressalta-se que o lançamento é o ato privativo da Administração Pública que verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no art. 113 do CTN. Este ato, praticado no presente processo, revestiu-se de todas as formalidades para sua validade.

Observa-se que, quanto ao lançamento, o art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, somente admite, literalmente, nulidade por incompetência do agente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, não se aplicaria a auto de infração, nem notificação de lançamento.

Ademais, os Autos de Infração em análise contêm todos os requisitos exigidos no artigo 10, do PAF, para a sua validade e o contribuinte não teve seu direito de ampla defesa cerceado, pois teve acesso a todos os elementos constantes das peças de autuação, descritas e fundamentadas nos dispositivos legais que as regem, contendo todos os demonstrativos dos Créditos de Origem não Comprovada Lançados na Conta Corrente do autuado (fls. 226/228), Demonstrativo do Crédito Tributário a Pagar (fls. 03), dos percentuais da multa de ofício, dos juros, assim como, a indicação do enquadramento legal dos referidos encargos legais (fls. 09), como, também, gozou do prazo de 30 (trinta) dias, da data da ciência das exigências tributárias, para apresentar a impugnação, conforme preceitua o art. 15 do mencionado Decreto. Além disso, a defesa foi oferecida em tempo hábil, demonstrando a ciência dos fatos apresentados.

Da Constitucionalidade e da Legalidade das Leis:

Inicialmente, cumpre destacar que o presente lançamento cuida de omissão de rendimentos, caracterizado por depósitos bancários de origem não comprovada, calcado no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Em sua defesa, o contribuinte traz alegações acerca da constitucionalidade e da legalidade do dispositivo legal infringido, entretanto, importa esclarecer que a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou da constitucionalidade da norma legal. Sobre este princípio vale transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101):

“O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo.”

O Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Some-se a isto o fato de que, tendo a lei passado pelo crivo do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, através de sanção, reconhecendo a constitucionalidade do seu teor, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre a obediência ou não da lei à Constituição.

Portanto, não obstante o que a defesa traz em sua impugnação, ressalte-se, mais uma vez, os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela, razão pela qual não será feito aqui exame da constitucionalidade de leis ou da ilegalidade de normas tributárias.

Das Decisões Judiciais e Administrativas Citadas:

No que concerne às decisões judiciais que o contribuinte fez constar de sua impugnação, deve-se observar o Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida as normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais e quanto aos créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal:

“Art. 4º. Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar,

no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. *Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”*

Verifica-se, portanto, que a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio.

Ante o exposto, e sendo indiscutível a competência do autor do feito, infere-se que não pode prosperar a veiculada tese de nulidade dos lançamentos.

Da Ilicitude da prova e do sigilo bancário.

Quanto à quebra de sigilo bancário, a Carta Magna assegura no art. 5º, inciso X, ao versar sobre direitos e garantias individuais, a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas, da mesma forma que no inciso XII do mesmo artigo garante o direito à inviolabilidade do sigilo da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados, e das comunicações telefônicas.

Todavia, no capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional, a Lei Maior, no seu artigo 145 consagra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, facultando, por consequência óbvia, à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais, e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ressalte-se ainda, que o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1969), recepcionado pela CF, e por isso mesmo elevado ao *status* de lei complementar, disciplinou, em seu art. 197, abaixo transcrito, as formas de acesso da Administração Tributária aos bancos de dados dos agentes econômicos.

Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

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

No art. 198 do CTN ficou salvaguardada a inviolabilidade da informação fornecida ao Fisco, ao consagrar a obrigação do sigilo fiscal, pelo qual é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou

financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

Ressalte-se que não configuram quebra de sigilo e independem de autorização judicial as informações obtidas pela Autoridade Tributária junto à contribuinte, quando já instaurado o procedimento administrativo.

Também o repasse dos dados à Receita Federal pela instituição financeira não infringe este dever, configurando-se apenas transferência de sigilo. Em procedimento administrativo-fiscal instaurado, somente têm acesso às informações auditadas, os agentes do Fisco e o próprio contribuinte ou pessoas por ele autorizadas. Assim, da mesma forma que os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, em função do sigilo fiscal previsto no art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN).

Este é o entendimento exarado em diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, por elucidativos, os abaixo transcritos:

"SIGILO BANCÁRIO (Ex. 89/92) - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos SIGILO BANCÁRIO (Ex. 89/92) - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário" (Ac. 1º CC 101-91.561/97 - DO 09/12/97).

"SIGILO BANCÁRIO -... Não configura quebra de sigilo, o fornecimento ao Fisco, de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal. Inteligência dos artigos 197, inciso II, e 198, ambos do CTN." (Ac. 1º CC 105-13223 – Sessão de 12/07/2000).

"QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO – Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento." (Ac. 1º CC 104-17152 – Sessão de 17/08/1999)

Ainda quanto ao assunto em foco é importante frisar que todas as determinações prescritas pela Lei Complementar nº 105 de 2001 (entre as quais a do art. 6º, parágrafo único), com vistas a garantir a inviolabilidade, por terceiros, dos dados bancários da interessada, foram e estão sendo observadas no curso do presente processo fiscal.

Encontra-se, assim, afastada a pretensão da interessada no sentido de considerar nulo o lançamento, pois ficou evidenciado que a fiscalização agiu rigorosamente dentro da lei para obtenção das informações bancárias, sendo totalmente improcedente a alegação de serem ilícitas as provas colhidas pela fiscalização.

É oportuno ressaltar a doutrina do ilustre Professor Hugo de Brito Machado, sobre a relatividade do direito individual ao sigilo ou à intimidade, quando confrontado com o exercício da Administração Tributária:

"Não tivesse a Administração a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não poderia tributar, a não ser na medida em que os contribuintes, espontaneamente, declarassem ao fisco os fatos tributáveis. O tributo deixaria de ser uma prestação pecuniária compulsória, para ser uma prestação voluntária, simples colaboração do contribuinte, prestada ao Tesouro Público. Certamente a questão da compatibilidade dessa faculdade com aqueles direitos individuais é das mais delicadas. É difícil, na verdade, determinar até que ponto pode o Fisco penetrar na intimidade do contribuinte. Não se pode

todavia, admitir posição extremada dos que sustentam a impossibilidade de identificação dos elementos necessários à cobrança do tributo, a pretexto de preservar o direito individual ao sigilo ou à intimidade".

Desta forma, o sigilo de dados não se reveste de direito absoluto, na medida em que deve curvar-se ao interesse público.

No mesmo sentido tem-se pautado a jurisprudência judicial. A título de exemplo, transcrevo parte do voto proferido pelo Desembargador Federal João Surreaux Chagas, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Processo Apelação em Mandado de Segurança n.º 2001.70.01004516-3/PR:

O entendimento predominante no Tribunal é o de que o acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, como previsto na legislação infraconstitucional, não afronta a priori os direitos e garantias individuais assegurados no texto constitucional, no art. 5º, incisos X (inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas) e XII (inviolabilidade do sigilo de dados).

O Tribunal assenta que informações sobre o patrimônio das pessoas não se inserem nas hipóteses previstas pelo art. 5º, X, da Constituição Federal, posto que o patrimônio não se confunde com a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas. Isso seria atribuir uma extensão indevida a tal garantia constitucional (Juiz Nylson Paim de Abreu, Relator para o Acórdão da Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n.º 95.04.44243-9/SC, Plenário, em que foi rejeitada a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 8.021/90).

No relativo à inviolabilidade do sigilo de dados, o entendimento é o de que, no caso de transferência das informações à autoridade fiscal, o sigilo bancário é preservado (O § 3º do artigo 11 da Lei 9.311/96, prorrogada pelo art. 75 do ADCT, preserva o sigilo bancário, assegurado pelo art. 5º, XII, da CF – Juíza Ellen Gracie Northfleet, AMS 2000.04.01.034928-5, DJU de 03-01-2001). Com efeito, no caso, não há propriamente quebra de sigilo bancário, mas sim transferência do sigilo para a autoridade fiscal, sobre a qual pesa também o dever legal expresso de guardar sigilo acerca das informações recebidas (LCP 105/2001, art. 6º, par. único; Lei 9.311/96, art. 11, §3º).

Assim, no plano constitucional, não há que se falar em violação a direitos e garantias fundamentais em face do acesso da autoridade fiscal aos dados relativos à movimentação financeira do contribuinte.

No plano infraconstitucional, a previsão do repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, uma vez instaurado procedimento fiscal, existe desde a edição da Lei 8.021/90. Posteriormente, a Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, no art. 11, previu a prestação de informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias pelas instituições bancárias à Receita Federal, para fins de administração da contribuição. A Lei 10.174/2001, dando nova redação ao §3º do referido artigo, facultou a utilização dessas informações para “instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei 9.430/96 ...” Este último artigo, resalto, caracteriza como omissão de receita ou rendimentos, para fins de IR, os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem.

Da mesma forma, a Lei Complementar nº 105/2001 autoriza o acesso da autoridade fiscal aos documentos, livros e registros das instituições financeiras, inclusive as relativas a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

Portanto, o repasse das informações pela instituição bancária à Receita Federal e sua utilização para fins de fiscalização do IR tem amparo legal e não afronta as garantias constitucionais.

(...)

Ante o exposto, nego provimento às apelações.

Portanto, concluo ser improcedente a arguição de quebra de sigilo bancário.

Irretroatividade do Art. 1º da Lei nº 10.174, de 09 de Janeiro de 2001. Art 5º, § 2º da Cf/88 C/C Art 98 do CTN. Pacto de San José da Costa Rica.

Ainda em preliminar, alega a nulidade por quebra de sigilo bancário sem autorização judicial e utilização de informações relativas a CPMF mediante violação à proibição prevista no § 3º, do art. 11, da Lei nº 9.311/1996 e da irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001 e 10.174/2001.

O próprio poder judiciário vem adotando o entendimento da apreciação retroativa da lei, como se extrai de recentes decisões, tais como as citadas a seguir do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e a decisão do Superior Tribunal de Justiça:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2001.71.10.003533-1/RS

RELATORA : DES. FEDERAL MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA

EMENTA

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. CPMF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. LEI Nº10.174/2001. LC Nº 105/2001

1. A Lei 10.174/2001 permitiu o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição do crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela SRF. 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 de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, o que não configura violação ao princípio da irretroatividade.

2. Haveria quebra de sigilo no caso de comunicação das informações obtidas a terceiros que não guardem qualquer relação com a natureza dos dados acessados, o que não ocorre em respeito ao §5º do art. 5º da LC 105/01, ao Decreto 3.724/01 e ao próprio art. 198 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, negar provimento ao recurso de apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.”

“MEDIDA CAUTELAR Nº 7.513 - SP (2003/0223357-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

DECISÃO

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR PARA EMPRESTAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS.

NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.” (DJ de 09/12/2003)

Assim, a ilegalidade apontada pela impugnante quanto à suposta irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, está baseada na errônea interpretação de que o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, na sua redação primitiva – ao vedar a utilização da movimentação financeira, objeto de informações prestadas pelas instituições financeiras, para exações alheias à CPMF – gerou em proveito de todos os contribuintes que praticaram fatos de conteúdo econômico, direito subjetivo individual de não realizar qualquer prestação ao fisco a título de outras contribuições ou impostos. Assim, a ilegalidade adviria do fato de ter sido aplicada lei nova, a Lei nº 10.174/2001, a fatos ocorridos no passado.

Trata-se de raciocínio equivocado, pois em nenhum momento o aludido § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, seja em sua redação original, seja na redação atual, veiculou norma de natureza material. Em nenhum momento a lei cogita da incidência tributária sobre a movimentação financeira, mas regula, tão-somente, a utilização de informações relativas à movimentação financeira.

Ainda que regulasse a incidência tributária sobre a movimentação financeira, a alegação não seria pertinente, porquanto o fato gerador do imposto lançado não é a mera movimentação financeira do numerário, mas sim a renda auferida, exteriorizada pelo ingresso não justificado de numerário novo no patrimônio do contribuinte.

A LC nº 105/2001, estabelece, em seu art. 1º, § 3º, III, que não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, quais sejam, as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações.

O § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996 (que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF), vedava a utilização das informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou impostos, conforme se depreende do texto a seguir reproduzido:

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

(...)

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

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174/2001, em seu art. 1º, nova redação foi dada ao referido § 3º, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

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

Dispõe o art. 144 do CTN acerca da possibilidade ou não de aplicação retroativa do dispositivo legal acima transcrito:

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 o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifei)

Verifica-se, pois, que, enquanto o caput do art. 144 do CTN se refere à aplicação da lei de regência do fato gerador, o §1º diz respeito a critérios de apuração ou de fiscalização. O dispositivo legal que definiu o fato gerador do tributo no presente caso – Lei n.º 9.430/1996, art. 42 – produziu efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 87 da mesma lei).

Por outro lado, ao autorizar a instauração de procedimento de fiscalização, referente a qualquer outro imposto ou contribuição com base nas informações decorrentes da CPMF, a Lei n.º 10.174/2001, inquestionavelmente, estabeleceu novos procedimentos de fiscalização, que ampliaram o poder de investigação das autoridades administrativas. Sua aplicação rege-se, pois, pelo §1º e não pelo caput do art. 144 do CTN.

O § 1º do art 144 do CTN faz alusão à legislação que introduza aspectos de direito adjetivo, não se cogitando de retroatividade para essa legislação, porquanto, para a sua aplicação, é necessário apenas que esteja em vigência por ocasião das atividades fiscalizatórias ou de lançamento.

O questionamento sobre a constitucionalidade do referido § 1º do art. 144 do CTN não compete à autoridade administrativa.

Para ilustrar o argumento, vale reproduzir a lição de Zuudi Sakakihara, no livro Código Tributário Nacional:

... na atividade do lançamento é preciso distinguir entre a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das outras leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade do lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, segundo os critérios da qual é determinada e quantificada a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito. É o que diz o caput deste artigo.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, valendo dizer que não são aplicadas pelo lançamento, mas aplicadas à atividade do lançamento. Dizem respeito à atividade e não ao objeto do lançamento. Em razão disso, são aplicáveis aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento. É esse o sentido do § 1º deste artigo. Com efeito, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos

aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário. Esclareça-se, por oportuno, que os critérios de apuração são unicamente aqueles investigatórios, e não os que se destinem à quantificação do tributo devido, pois estes afetam diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto mensurável.

(...)

Note-se que o § 1º não prevê nenhuma hipótese que importe aplicação retroativa da lei. Ao contrário, confirma e consagra o princípio da irretroatividade da Lei tributária, pois a legislação aplicável, embora seja posterior à ocorrência do fato gerador, não é posterior à atividade do lançamento, à qual se aplica.

Elucidativa também é a lição do Procurador da Fazenda Nacional, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, expresso em artigo publicado na revista Fórum Administrativo nº 6, de agosto de 2001:

O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que, quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc.), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

No entanto, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentais, segundo o § 1º do mesmo artigo 144 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.

Destarte, não há direito adquirido de só ser fiscalizado com base na legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, mas com base na legislação vigente do momento da ocorrência do lançamento, que, aliás, pode ser revisado de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não ocorrer a decadência.

Tendo em vista que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, o direito adquirido, emergido com o fato gerador, refere-se ao aspecto substancial do tributo, mas não em relação à aplicação de meios mais eficientes de fiscalização. Nesta hipótese, a lei que deverá ser aplicada é a vigente no momento do lançamento ou de sua revisão até antes da ocorrência da decadência, mesmo que posterior ao fato gerador, embora que, no que respeita a parte material, seja observada a legislação do momento da ocorrência do fato gerador ou do momento em que é considerado ocorrido.

A Constituição Federal, de 1988, não assegura que o sigilo bancário só poderia ser transferido para a Administração Tributária com a intermediação do Poder Judiciário, deixando o estabelecimento dessa política para o legislador infraconstitucional.

E, certamente, o contribuinte, de há muito tempo, já foi orientado no sentido de que a lei, que disciplina os aspectos formais ou simplesmente procedimentais, é a vigente na data do lançamento.

A fiscalização através da transferência direta do sigilo bancário para a Administração tributária não representa uma inovação dos aspectos substanciais do tributo: a Lei Complementar 105/01 e a Lei 10.174/01.

Neste aspecto, cabe repetir que, quanto ao estabelecimento da hipótese de incidência, à identificação do sujeito passivo, à definição da base de cálculo, à fixação de alíquota, e etc., a lei, a ser utilizada, continua sendo a vigente antes do fato gerador do tributo, inexistindo descumprimento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador (CF, art. 150, III, a).

Em relação ao inconformismo do interessado quanto à utilização, por parte do fisco, de seu movimento bancário para embasar o lançamento, entendendo que somente poderia haver a quebra de seu sigilo bancário com autorização judicial, impõe-se novamente registrar que a requisição de informações aos bancos, como consta dos autos, se fez com supedâneo no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Ressalte-se que o art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, determina que poderão ser examinadas informações relativas a terceiros, constantes dos registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

Portanto, não se vislumbra qualquer irregularidade no ato administrativo adotado, conforme alegado, mas em um procedimento legal que objetivou viabilizar o ato fiscalizatório, estando devidamente amparado pela legislação em vigor.

Logo, não há que se cogitar de forma alguma de desrespeito aos princípios da irretroatividade das leis e do direito adquirido, pois o dispositivo em questão não altera aspectos materiais ou econômicos de fatos geradores anteriores, constituindo-se numa norma adjetiva que apenas visa à melhoria dos procedimentos de fiscalização, não pondo em risco a segurança do ordenamento jurídico.

Conseqüência do afirmado é que inexistente qualquer ofensa a dispositivos variados citados pelo Interessado, tais como o art. 5º, incisos XXXVI e XL, da Constituição da República; o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, o art. 105 do CTN; o art. 8º, inc. I, do Pacto de San José da Costa Rica (Decreto 678/1992), transcritos abaixo:

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

“XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

“XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;”

CTN - “Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.”

LICC - “Art. 6º – A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada;”

Pacto de San José - “Artigo 8º - Garantias judiciais

“§1. Toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.”

Não houve, portanto, ofensa a qualquer dispositivo constitucional, legal ou de tratados internacionais na utilização das informações bancárias pela Fiscalização e, por conseguinte, REJEITO a preliminar argüida.

Da Multa Confiscatória e da Capacidade Contributiva

O princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, VI, da Constituição Federal, conforme o nome já sugere, veda a utilização do tributo pelos entes tributantes com efeito de confisco, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposse o Estado dos bens de indivíduo. O princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, art. 145, § 1º, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo. Embora a Constituição não se refira expressamente às multas, parte da doutrina vem mantendo o entendimento de que o dispositivo também se aplica a elas.

Conforme lição de Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro (editora Saraiva), o princípio da vedação ao confisco não traduz um preceito matemático. É critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao interprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território de confisco.

Analisando-se os argumentos apresentados pela defesa, verifica-se que são insuficientes para que se possa fazer uma análise se efetivamente houve transgressão aos preceitos constitucionais, dado que o simples valor da multa aplicada não é parâmetro suficiente para demonstrar que a penalidade imposta tem natureza de confisco. Caberia a defesa demonstrar, com dados concretos, até que ponto a imposição comprometeu o patrimônio da autuada, de modo a ficar efetivamente caracterizada a vedação estabelecida na Carta Magna.

Além disso, cabe ressaltar que o órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa. É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas cuja validade está sendo questionada, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

No Mérito

Do Arbitramento do Lucro:

Conforme se depreende do relatório, a fiscalização constatou que no ano-calendário de 2000 o contribuinte teve uma movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados na Pessoa Física. Por entender que o mesmo, habitualmente, praticou atos de comércio no referido período, em nome próprio, com fins lucrativos, o equiparou à pessoa jurídica e tendo em vista a não apresentação de seus livros contábeis e fiscais, a fiscalização efetuou o arbitramento do lucro com base nos citados depósitos, por entender caracterizada, presuntivamente, omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996. Com efeito, lavrou os competentes autos de infração.

O contribuinte se insurge, por razões de variada ordem, contra a incidência do imposto de renda sobre depósitos bancários. Entende que depósitos bancários não constituem fato gerador do tributo, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos, e alega que os depósitos não constituem, em sua totalidade, receita do impugnante, pois parte dos recursos depositados era transferida para seus clientes-vendedores, cabendo-lhe apenas a parcela correspondente às comissões recebidas.

Com relação aos depósitos bancários, cabe ressaltar que o autuado foi intimado, no curso da fiscalização, para comprovar as origens dos recursos depositados em sua conta bancária e, em nenhum momento, inclusive quando da defesa dos autos, o fiscalizado, ora impugnante, logrou comprovar a origem do numerário depositado.

Em sua defesa o requerente considera ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos ou depósitos bancários. Nenhuma razão assiste ao contribuinte neste aspecto conforme ficará demonstrado.

É verdade que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-lei, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional relativos a imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários, através do Decreto-Lei n.º 2.471 de 01/09/88, art. 9º, VII. Assim, enquanto vigorou tal instrumento legal, a fiscalização não pôde se valer de tais provas.

Cumprido observar que, o entendimento expresso na Súmula 182 do TFR de 1985, baseado em julgados publicados entre 1981 e 1984, já se encontrava superada após a edição das Leis n.º 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, quanto mais à época da promulgação da Lei n.º 9.430 de 1996, razão pela qual não pode servir de fundamento para o presente caso.

Com o advento da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, a fiscalização ficou livre para constituir crédito tributário com base nos extratos bancários, pois, em se tratando de lei posterior, o referido dispositivo tem efeitos derogatórios ao Decreto-lei n.º 2.471 de 1988.

É verdade que a tributação com base em depósitos bancários quando feita com fulcro na Lei n.º 8.021 de 1990 (o que não é o caso dos autos) exige necessários reforços por parte da fiscalização capazes de transmutar mera presunção em definitiva certeza. Isto porque, até então, tal hipótese apenas retratava indício de omissão, não tendo o condão de caracterizar, por si só, o ilícito. Assim, na ausência de presunção legal, cabia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, que os valores depositados correspondiam a rendimentos tributáveis não oferecidos à tributação. O lançamento baseado em depósitos bancários, com fulcro na citada lei, só era admissível quando comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que representasse a omissão de receita.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, com a edição da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, a existência dos depósitos bancários, cuja origem não seja comprovada, foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receita. Assim dispõe o citado dispositivo legal, *verbis*:

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

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990.”

Portanto, com o advento da Lei n.º 9.430 de 1996, que introduziu novas presunções legais no campo tributário, passou a ocorrer a inversão do ônus da

prova, ou seja, agora cabe ao sujeito passivo da relação jurídica provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

O que distingue uma realidade da outra, portanto, é que a partir de 01/01/1997 (data em que se tornou eficaz a Lei n.º 9.430 de 1996), a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo. Antes, repito, tal previsão não existia, e com isso o fisco precisava, nos estritos termos do parágrafo 5º e do *caput* do artigo 6º da Lei nº 8.021 de 1990, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexos causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas.

Com essa nova previsão legal, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, está o fisco autorizado/obrigado a proceder ao lançamento do imposto correspondente, não mais havendo a obrigatoriedade de se estabelecer o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do novo diploma.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar no caso concreto a omissão de rendimentos. Trata-se de presunção *juris tantum*, que admite prova em contrário, cabendo ao contribuinte a sua produção. É o que se depreende da leitura do artigo 334 do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 334 - Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

No texto abaixo reproduzido, José Luiz Bulhões Pedreira (*in* Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979-pág. 806) sintetiza com muita clareza essa questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso”.

As presunções estão, desde há muito, incorporadas à nossa ordem jurídica. Por meio delas, estabelece a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos – baseando-se, portanto, na aplicação de um critério de razoabilidade -, que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário – esta a carga do contribuinte -, a ocorrência da omissão de receitas. Exemplos de hipóteses de presunção legais são aquelas incorporadas ao art. 281 do RIR/99 (mas que desde há muito estão incluídas na legislação fiscal):

“Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes

hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A estas hipóteses vieram se juntar àquelas já acima indicadas incluídas no art. 6º da Lei n.º 8.021 de 1990 e no art. 42 da Lei n.º 9.430 de 1996.

Feitas estas digressões e evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento de presunções legais, cumpre que se diga que em relação ao ano-calendário fiscalizado, as contestações do contribuinte mostram-se despropositadas pelo simples fato de que a existência de depósitos bancários não escriturados ou com origem não comprovada é, por si só, neste ano-calendário, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário. Não o fazendo o fiscalizado, é lícito concluir que se trata de receitas tributáveis não incorporadas àquelas registradas na escrituração.

Apenas como ilustração, cabe evidenciar que este entendimento é reiterado pela Câmara de Recursos Fiscais, conforme trecho/ementa abaixo transcritos:

“O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao Fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração.” (Acórdão 1º CC 103-20.397/00).

Portanto, ao contrário do que alegou a contribuinte, nada de ilegalidade existe em lançamento feito com base em depósito bancário de origem não comprovada, principalmente na vigência da Lei n.º 9.430 de 1996, que é o caso dos autos, razão pela qual há que se considerar improcedente a alegação da impugnante quanto à imprestabilidade da movimentação financeira para fins de caracterização da omissão de receita.

Com relação às atividades do contribuinte, as constatações da fiscalização constantes nos autos evidenciam ter o interessado praticado, no curso do ano-calendário de 2000, com ânimo de lucro, a atividade de comércio, que segundo o próprio contribuinte, tratava-se de intermediação na compra e venda de produtos agrícolas.

Ora, a prática reiterada de compra e venda de produtos afasta a natureza eventual ou esporádica de tais transações, configurando a habitualidade e

objetivo de lucro e, em conseqüência, equipara a pessoa física do comprador e vendedor à empresa individual.

Assim, correta e legal a equiparação da pessoa física a uma empresa individual, sujeitando-se esta à tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos termos previstos no art. 41, § 1º, b, II, da Lei n.º 4.506 de 1964, consolidado no art. 150 do RIR/99, retro transcrito.

Portanto, não há qualquer crítica à ação da autoridade fiscal quando equiparou o exercício dessas atividades à pessoa jurídica, tributando os valores relativos aos depósitos bancários na pessoa jurídica, tendo desta forma, no exercício de suas atividades, cumprido a determinação legal.

Inexistindo, no caso, escrituração contábil e outros elementos que pudessem mensurar a receita tributável do período fiscalizado, cabível o arbitramento do lucro com base nos elementos colocados à disposição da fiscalização. Também não há qualquer crítica a se fazer quanto ao arbitramento do lucro com base em depósitos bancários, pois em perfeita consonância com a legislação que rege a matéria.

Forma de Apuração do Arbitramento do Lucro. Custos e Despesas

Em sua impugnação a contribuinte contesta a não consideração dos custos e despesas para apuração do imposto devido, tais como fretes, despesas com carregadores e transporte, energia, telefone, aluguel, etc.(ver fls. 339)

No entanto, na apuração do imposto de renda pelo lucro arbitrado, a legislação determina um percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para encontrar o lucro arbitrado (base de cálculo do IRPJ). Sobre esta base é que será aplicada a alíquota correspondente a 15%. O artigo 532 do RIR/1999 (base legal – art. 16 da Lei n.º 9.249/1995) determina que os percentuais para apuração do lucro arbitrado serão os mesmos do lucro presumido acrescido em 20%. Assim, como a empresa está sujeita ao percentual de 8% no lucro presumido a fiscalização aplicou, corretamente o percentual de 9,6%.

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Como nesta apuração são aplicados percentuais para encontrar a base de cálculo do imposto de renda, não pode afirmar a contribuinte que não foram consideradas custos/despesas. Vamos explicar com exemplo: No primeiro trimestre de 2000 a fiscalização apurou a omissão de receita no valor de R\$ 610.606,10, conforme demonstrativo à fl. 07, e foi aplicado o coeficiente de 9,6% para encontrar o valor tributável, ou seja, o lucro considerado para aplicação da alíquota correspondente a 15%. Assim, da omissão de receita no valor de R\$ 610.606,10 apenas R\$58.618,19 foi considerado lucro, ou seja, R\$ 581.987,91 foi considerado implicitamente como custos/despesas (correspondente a 90,4%), pois atuou como redutor das receitas para apurar o lucro.

Portanto, não pode considerar a contribuinte que apenas as receitas foram consideradas e foram esquecidas as despesas, pois em todas as formas de apuração do lucro, seja real, presumido ou arbitrado, são consideradas, explícita ou implicitamente, as despesas/custos para apuração da base tributável. Ainda, se não foram consideradas exatamente as despesas e custos da empresa, foi porque a contribuinte não possuía a escrituração obrigatória em condições para a apuração do lucro real.

Destarte, o percentual de arbitramento para a determinação do lucro já considera que parte das receitas auferidas são destinadas aos custos e às despesas da atividade da

contribuinte, não havendo que se falar que a autuante não levou em consideração as despesas próprias da atividade da autuada.

No artigo 43 do CTN, abaixo transcrito, está prevista a incidência de Imposto de Renda sobre o fato gerador definido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

No art. 44 do CTN apresenta como base de cálculo do imposto como o montante real, presumido ou arbitrado. Portanto, previsto no próprio código a base tributável do IRPJ poderia ser determinada pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Para o presente caso, e de acordo com a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, já citada anteriormente, só restou à fiscalização proceder à apuração pelas regras do lucro arbitrado.

Quanto aos Redepósitos e Valores Repassados pelos Produtores

Quanto aos alegados supostos Redepósitos e valores repassados pelos pequenos produtores à impugnante, verifica-se que a autuada apresenta apenas duas relações de depósitos (fls. 333/334) que não têm o condão de comprovar a origem de parte dos valores não depositados pela indústria e tributados nesses autos. Com efeito, não há como se considerar como prova simples relação de documentos sem quaisquer informações acerca de data, valor e pessoas envolvidos na operação, informações estas que poderiam ensejar uma análise mais amíúde por parte desta autoridade julgadora. Na verdade a impugnante não demonstra que, no levantamento fiscal, cheques redepósitos tenham sido considerados como receita, preferindo ficar em meras alegações, desacompanhadas de provas. E alegar sem provar, é o mesmo que nada alegar. Aliás tal discussão somente tem relevância para os valores tributados a título de IRPF, o que não vem a ser o caso da matéria discutida no presente processo.

Portanto, é de se reconhecer o acerto da fiscalização em proceder ao arbitramento do lucro em análise.

Em relação aos lançamentos de PIS, COFINS E CSL, nada opôs especificamente a impugnante, de modo que, tratando-se de exigências reflexas, que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento de IRPJ, a decisão relativa

ao lançamento principal aplica-se aos decorrentes. Acrescente-se que a argumentação relativa à necessidade de consideração de custos e o questionamento sobre a forma de tributação em nada afeta a exigência da Contribuição ao PIS e da COFINS, dado que elas têm por base de cálculo o faturamento, alcançando assim as receitas omitidas.

Assim, deve-se manter a autuação, considerando os depósitos não comprovados como omissão de receitas da atividade habitual e profissional de comércio de compra e venda de produtos, equiparando à pessoa jurídica, tudo conforme o disposto nos termos dos arts. 42 da Lei nº 9.430 de 1996 e arts. 150, II, do RIR/99.

Ante todo o exposto, **VOTO** por considerar **PROCEDENTES** os lançamentos efetuados (fls. 07/31).

Sobre o tributo mantido aplique-se a **multa de lançamento de ofício** no percentual de **75% (setenta e cinco por cento)**, e **juros de mora** calculados de acordo com a legislação aplicável.

Conclusão:

Considerando o anteriormente exposto, **VOTO** no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges