



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

Processo n.º : 13884.004171/2003-11
Recurso n.º : 140.759
Matéria : IRPF - EXS.: 1999 a 2000
Recorrente : MARIA DO CARMO COSTA E OUTRO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2004

RESOLUÇÃO Nº. 102-2.191

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA DO CARMO COSTA E OUTRO.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ OLESKOVICZ, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI (SUPLENTE CONVOCADA). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

Recurso nº. : 140.759
Recorrente : MARIA DO CARMO COSTA E OUTRO

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo da contribuinte e do responsável solidário com a decisão de primeira instância na qual foi considerada, por unanimidade de votos, procedente a exigência de crédito tributário, por Auto de Infração, de 13 de outubro de 2003, em valor de R\$ 55.175.689,04 (cinquenta e cinco milhões, cento e setenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e nove reais e quatro centavos), fls. 736 a 746.

Referida exigência teve origem nas omissões de rendimentos, de natureza tributável, caracterizadas por presunção legal de renda centrada em depósitos e valores creditados em contas mantidas junto ao Banco do Estado de São Paulo S/A, n.º 01-028660-3, agência 093, anos-calendário de 1998 e 1999; no Banco Santander Noroeste S/A, n.º 012.604252.75, agência Santa Cecília, anos-calendário de 1998 e 1999; no Banco BMD S/A, n.º 12532-8, agência 026, ano-calendário de 1998; e no Banco BCN S/A, n.º 929.518, e conta de poupança, n.º 2.244.163, agência 064, ano-calendário de 1999, conforme demonstrativos às fls. 703 a 727.

A origem dos recursos necessários à movimentação de tais valores permaneceu desconhecida durante o procedimento investigatório em razão do silêncio da contribuinte e do responsável solidário.

As infrações tiveram enquadramento legal nos artigos 42 da lei n.º 9430, de 1996, 4.º da lei n.º 9.481, de 1997, e 21 da lei n.º 9532, de 1997; a multa de ofício foi aplicada com fundamento no artigo 44, I, da lei n.º 9430, de 1996, enquanto os juros de mora, no artigo 61, § 3.º deste último ato legal.



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

Para que os fatos fiquem conformados e permitam a convicção dos julgadores, importante descrever as atitudes das Autoridades Fiscais e dos fiscalizados ao longo do procedimento investigatório que constaram detalhadamente na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 738 a 740.

Pelo relato verifica-se que a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários das referidas contas, fls. 9 e 10, e comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos recursos depositados, com o Termo de Início da Ação Fiscal, e não respondeu à essa primeira solicitação. Sendo reiterada pelo Termo de Reintimação Fiscal, de 7 de outubro de 2002, fls. 11 a 13, pediu prorrogação do prazo, mas mesmo esta sendo concedida, não se manifestou a respeito.

Assim, os extratos foram obtidos mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, e após análise desses documentos foi solicitada cópias de cheques, do BCN, com valores acima de R\$ 60.000,00, e do Banespa, acima de R\$ 8.000,00, para fins de verificar a participação nas ditas contas por parte do procurador José Percy Ribeiro da Costa, seu pai, instrumento à fl. 71. Através dessa amostragem ficou constatado que era co-proprietário das ditas contas pois o mesmo assinou todos os cheques indicados, cerca de 57 (cinquenta e sete) da primeira amostragem citada, e 15 (quinze) da segunda.

Importante ressaltar que o dito procurador tinha amplos poderes para movimentar todas as contas havidas em nome da outorgante.

Diante dessa constatação foi dada ciência do Termo de Declaração de Sujeição Passiva *Solidária*, por interesse comum, ao procurador José Percy Ribeiro da Costa, na forma do artigo 121, do CTN.

Em 8 de outubro de 2003 a contribuinte compareceu à repartição de origem, pediu prorrogação do prazo para apresentar justificativas aos ditos valores, e em 10 de outubro desse ano informou, fls. 734 e 735, que as intimações anteriores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

foram encaminhadas ao seu patrono que não as respondeu por motivo que desconhece. Ainda, que seus pais, desde 1992, possuíam uma empresa, a Cinelândia Telefones Ltda, atualmente, Cinelândia Factoring Fomento Mercantil SJC Ltda, cujo objetivo incluía a compra e venda de telefones, operações de faturização e cobrança, e que a movimentação financeira identificada corresponde às operações realizadas pela empresa, apesar de incorreta por situar-se na pessoa física.

“Todavia, em razão de uma prática adotada de longa data, o movimento financeiro dessa empresa (compra e venda de telefones, compra do crédito de cheque e duplicatas de terceiros, pessoa jurídica, cobrança de títulos e cheque de terceiros faturizados), sempre foi feito em nome de pessoas físicas, sendo os filhos dos sócios, como no meu caso e de meu irmão, Fernando José Leite da Costa, também, sob ação fiscal.

Em razão desse procedimento, até por interesse de alguns Bancos, os depósitos e saques se multiplicaram, fase a característica das operações da empresa. Em momento algum o intimado foi titular ou proprietário de valores tão astronômicos, como os resultantes das somas dos depósitos bancários colhidos pela fiscalização. Minhas declarações de bens atestam o que lhes estou afirmando, não tendo, de forma alguma, indícios de sinais exteriores de riqueza que justifiquem serem os depósitos bancários, indício de rendimentos tributários.

Concorda que as operações, não deveriam transitar por sua conta, mas daí a considerá-las como rendimentos da pessoa física vai a uma distância muito grande.”

As Autoridades Fiscais não acolheram as alegações da contribuinte uma vez que se apresentaram despidas de provas, e lavraram o Auto de Infração em 13 de outubro de 2003, em razão da origem desconhecida de tais valores e do longo tempo requerido pelo procedimento, considerando que o início da verificação fiscal ocorreu em 11 de setembro de 2002, fl. 10.

Resta esclarecer que o encaminhamento do Auto de Infração via postal foi devolvido em duas oportunidades, fls. 748, e 749, que as Autoridades Fiscais compareceram ao endereço da contribuinte localizado no Condomínio



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

Alphaville em São José dos Campos, acompanhadas do Delegado de Polícia Federal João Batista Estanislau, matrícula 8202, e do presidente da OAB/São José dos Campos, Sr. Arley, para fins de presenciarem a entrega das ditas correspondências ao zelador Rodolfo Donizetti, (mesmo sem recepção), uma vez que este e o porteiro Eugênio Almeida dos Santos recusaram-se a assinar os Termos de Recebimento.

Em 23 de outubro o Síndico desse condomínio devolveu as duas correspondências entregues comunicando que os funcionários não estavam autorizados a recebê-las, pois inseridas no grupo daquelas que deveriam ser entregues pessoalmente aos destinatários, fls. 757.

Em razão desses óbices foi publicado Edital – MPF 2002-00142 em 23 de outubro de 2003 que permaneceu afixado na Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos no período de 24 de outubro de 2003 a 7 de novembro do mesmo ano, fl. 759.

Observando o prazo legal a contribuinte representada por seus patronos Aguinaldo Alves Biffi, OAB/SP 128.862 e Célio Eduardo Guimarães Vanzella, OAB/SP 99.033, interpôs impugnação, na qual contestou a imposição tributária, com os argumentos que seguem em síntese parafraseados. Não juntou documentos à peça impugnatória.

Em preliminar, questionou a utilização dos extratos bancários por constituírem provas obtidas ilicitamente em razão da quebra do sigilo bancário não ter sido objeto de autorização judicial. Para esse fim, fundamentou no artigo 11 da lei n.º 9430, de 1996, que em seu entender contém norma impeditiva do uso dos dados desse tributo para lançamento de qualquer outro da espécie.

Os artigos 904, 911 e 927 do RIR/99, utilizados pelas Autoridades Fiscais para suporte ao lançamento, não se prestam para esse fim considerando que



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

Processo nº : 13884.004171/2003-11
Resolução nº : 102-2.191

tratam da obrigação de pagamento e controle da arrecadação do Imposto de Renda, tributo diverso da CPMF.

Argüiu que não foi identificado pelas Autoridades Fiscais nenhum motivo relevante para a quebra do sigilo bancário, protegido pelos incisos X e XII do artigo 5.º da CF/88 e artigo 38, § 1.º, da Lei n.º 4.595, de 1964. Aduziu que as exceções à inviolabilidade do sigilo bancário ficam adstritas a casos de relevante interesse para a prestação jurisdicional, de investigação criminal e de instrução processual penal, o que requer a existência prévia de um processo judicial.

Em seu entender, a autorização contida na lei complementar n.º 105, de 2001, não pode retroagir considerando que essa interpretação contraria o princípio da anterioridade, e com a mesma argumentação, contestou a retroatividade da lei n.º 10.174, de 2001.

Reforçou seu entendimento com decisão judicial do TRF 3.ª Região, de 20 de outubro de 1999, processo 98.03.004222-0, na qual a quebra do sigilo bancário requer o suporte legal de uma ordem judicial. Ainda nessa linha, a Decisão do STJ no Agravo Regimental no Recurso Especial – AGRESP 251121, de 20 de junho de 2000, processo 2000.00.24108-3, no qual foi relatora a Min. Nancy Andrighi quando se decidiu, por unanimidade de votos, que as informações sobre movimentação bancária somente podem ser expostas em casos de grande relevância para a prestação jurisdicional. Citou ainda ementas de decisões de outros julgados, que deixou de transcrevê-las pela suficiência ao raciocínio com estes identificados.

Quanto ao mérito, retornou a questão da irretroatividade da lei n.º 10174, de 2001 que, sob sua interpretação, impede o alcance de fatos ocorridos em 1998 e 1999; e, ainda, com suporte no princípio da verdade material, da legalidade objetiva, contestou a exigência do tributo de sua pessoa quando informou tratar-se de movimentação da empresa Cinelândia Factoring Fomento Mercantil SJC Ltda, de propriedade de seus pais, estando as contas bancárias reconhecidas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

contabilidade da mesma. Aduziu que as Autoridades Fiscais não demonstraram que os depósitos e créditos lhe pertenciam, e que não pode produzir prova negativa.

Para reforçar seus argumentos, a posição de Paulo Celso de Bergstrom Bonilha (O Novo Processo Administrativo Tributário, 1993, págs. 26 a 29) a respeito da prova e do dever da Administração Tributária pronunciar-se a respeito daquelas oferecidas pelo contribuinte, e ainda, aquela de Valdir de Oliveira Rocha, sobre situação na qual cabe ao Fisco o ônus da prova; também, a de JL Saldanha Sanches (O Novo Processo Tributário Português, Revista de Direito Tributário, n.º 59, pág. 52 e seguintes), a respeito da necessidade da investigação completa e necessária pelo órgão decisor.

Ao final da peça impugnatória, formulou pedido de perícia e indicou José Almerindo da Silva Cardoso, CRC 1SP198619/0-0, para informar a) se a movimentação bancária constante dos extratos juntados aos autos é compatível com as declarações de ajuste anual da impugnante e se houve variação patrimonial, b) se a contabilidade da empresa apresenta lançamentos referentes às contas bancárias constantes do Auto de Infração, c) se os lançamentos a crédito das contas bancárias na contabilidade da empresa coincidem com a movimentação constante dos extratos bancários juntados aos autos.

José Perci Ribeiro da Costa, foi representado pelos mesmos patronos, que apresentaram impugnação, fls. 796 a 802, na qual dirigidas alegações contrárias sujeição passiva tributária solidária entendida impossível no regime tributário atual. Na parte tocante ao mérito, mantida a mesma linha da peça impugnatória apresentada pela outra obrigada.

Alegado que a legislação tributária não define o instituto da solidariedade, situação que obriga utilizar o conceito dos artigos 264 a 285 do Código Civil. A solidariedade não se expressa, e ainda, que o fato de ter essa pessoa assinado os cheques decorreu, apenas, do poder que lhe fora outorgado pela outra obrigada e não é suficiente para lhe impor a obrigação tributária solidária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.004171/2003-11
Resolução nº : 102-2.191

Finalizada a peça recursal com pedido pela nulidade da exigência por falta de ciência do procedimento e do feito, esta última ocorrida por via indireta, pois foi sua filha que comunicou a existência do edital de intimação.

Vale esclarecer nesta oportunidade que as Autoridades Fiscais ao constatarem que José Perci R Costa assinou todos os cheque da amostragem colhida, lavraram e encaminharam Termo de Declaração de Sujeição Passiva, em 26 de setembro de 2003, a essa pessoa, no qual informado sobre a solidariedade, os motivos da verificação fiscal e a informação sobre o encaminhamento de todos os termos lavrados durante o procedimento até essa data, fls. 694 e 695, AR à fl. 730.

Em primeira instância a lide foi julgada e o lançamento foi considerado procedente, conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 06.425, de 26 de março de 2004, fls. 806 a 823.

Nesse ato, foi afastada a nulidade do procedimento pela quebra de sigilo bancário pela Administração Tributária em razão do suporte legal dado pela LC n.º 105, de 2001, pela Lei n.º 10174, de 2001, permitir o acesso aos dados da CPMF para fins de fiscalização de outros tributos, e em razão de se tratar de norma que permite aprofundar os meios de investigação do Fisco, na forma do artigo 144, § 1.º do CTN.

O questionamento a respeito da busca da verdade material pelo procedimento tributário foi enfrentado com a autorização legal para que os fatos sejam obtidos por meio de presunção legal, no caso aquela decorrente do artigo 42 da lei n.º 9430, de 1996.

O pedido de perícia foi rejeitado em razão de ter o sujeito passivo obrigação de juntar as provas ao processo administrativo tributário, o que não foi feito nesta situação.



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Informado sobre a impossibilidade do julgador administrativo manifestar-se a respeito de aspectos de inconstitucionalidade dada a competência exclusiva do Poder Judiciário.

Rejeitada a nulidade da imposição tributária imposta a José Perci Ribeiro da Costa considerando que a participação conjunta na movimentação das contas ficou comprovada pela assinatura dos 72 (setenta e dois) cheques requisitados pelas Autoridades Fiscais a título de amostragem.

Para contrapor o entendimento da defesa a respeito da norma contida no artigo 265 do CC, explicou que solidariedade em Direito Tributário não depende de lei para sua existência, e reforçou sua posição com a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3.^a Ed., 1995, págs. 303 e 304), segundo o qual neste ramo do Direito toda a dívida será solidária:

“No direito tributário toda dívida será solidária, desde que alcance duas ou mais pessoas, como consequência do pressuposto de fato que dá origem à respectiva obrigação. Isto resulta da própria natureza ex lege da obrigação tributária. Esta solidariedade se estabelece sem a necessidade de que a lei o diga expressamente (...) Assim no direito tributário não vige a regra de que a solidariedade não se presume. No direito tributário toda dívida que alcança duas ou mais pessoas é solidária, salvo disposição de lei em contrário. A regra que predomina na obrigação tributária, em relação à solidariedade é inversa: presume-se a solidariedade, caso a lei silencie.”

Afastada a nulidade do feito em relação a José Perci Ribeiro da Costa, que teve por fundamento a falta de ciência do procedimento e do feito, com o fato de as Autoridades Fiscais terem encaminhado o Termo de Sujeição Passiva por AR, fl. 730, enquanto o Auto de Infração foi conhecido por meio de Edital. Ainda a afastar a nulidade, o início da fase litigiosa com referencial na impugnação.

Esses foram os fundamentos que permitiram ao colegiado julgador de primeira instância manter a exigência tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

Não conformados com a solução do conflito, e agora representados por Maria Alice Antunes A Affonso, OAB/SP 122.915, a contribuinte e o responsável solidário, ingressaram com recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 832 a 859, contra a dita decisão, no qual apresentaram os argumentos transcritos em síntese, a seguir. Acompanharam a peça recursal, o resultado da perícia contábil realizada por profissional da empresa Factus Consultoria, Auditoria e Cursos S/C Ltda, junto à empresa Cinelândia Telefones Ltda, fls. 882 a 899.

Requerida a nulidade da decisão de primeira instância pelo indeferimento ao pedido de perícia, fato que cerceou o direito de defesa e impediu a vinda de *prova útil, necessária e indispensável ao deslinde da questão* (sic).

Explicou a recorrente que tais provas revestiam-se do caráter de imprescindibilidade e se encontravam indisponíveis à contribuinte e ao responsável, mesmo tendo estes relação de parentesco com os proprietários da empresa Cinelândia. Em complemento trouxe como lastro as características do fato gerador do tributo que em seu entender requer, para manifestação concreta, a demonstração do efetivo acréscimo patrimonial e, seguindo nessa linha, indagou se a presunção contida no artigo 42 da lei n.º 9430, de 1996, afasta esse requisito. Para reforçar sua posição, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF n.º 01-02-863⁽¹⁾ e a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Vol. II, Coord. Luis Eduardo Schoueri, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 861) sobre os cuidados com o levantamento de fatos com suporte na existência de outros a formar as presunções. Como fundamento, a decisão combatida teria ainda incorrido

¹ "A tributação com base nos valores dos depósitos bancários somente é possível se a fiscalização lograr vinculá-los às transações comerciais da pessoa jurídica e/ou demonstrar, de alguma maneira, que as importâncias depositadas deixaram de ter como contrapartida receitas registradas em seus livros comerciais e fiscais." Ementa do Acórdão CSRF /01-02-863 transcrita na peça recursal, fl. 838.



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

Processo nº : 13884.004171/2003-11
Resolução nº : 102-2.191

em ofensa ao artigo 5.º, LV, da CF/88, por ter tolhido o direito a ampla defesa, motivo para aplicação do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Reiterada a nulidade do feito com suporte na falta de fundamentação do pedido de quebra do sigilo bancário, corroborada pela ausência de provas da efetiva necessidade das informações detidas pelas instituições financeiras. Assim, ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos. A reforçar a posição a doutrina de Lucia Valle Figueiredo (Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 1994, págs. 42 e 43).

Com base no artigo 5.º, X, da CF/88, e na doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho (Revista Dialética de Direito Tributário, Imposto de Renda – Quebra do Sigilo Bancário e Omissão de Receitas e Rendimentos, V-70, pág. 48), argumentou no sentido de que o sigilo bancário somente poderia ter sido quebrado por ordem judicial. Essa posição permite concluir que o procedimento e a exigência são nulos em razão do desprezo à determinação constitucional citada.

Reiterado o entendimento de que depósitos e créditos bancários não se prestam para garantir a efetividade da percepção de renda, bem assim a falta de requisitos que deveriam dar suporte à imposição, como a existência de nexo causal entre os depósitos e o acréscimo patrimonial do contribuinte.

Centrada a defesa nesse referencial, e na norma contida no artigo 114 do CTN que define fato gerador. A tese foi robustecida com diversos julgados administrativos nos quais a exigência de nexo causal entre os depósitos e a percepção de renda é colocada como elemento fundamental à exigência; incluiu no seu rol de suportes a Súmula 182, do extinto TFR, e a decisão no Resp 71.794 SP, 2.ª Turma, no qual foi relator o Min. Paulo Gallotti, DJU de 2 de setembro de 2001, pág. 183.

Alegou a recorrente que por diversas vezes solicitou ao contador da empresa Cinelândia que fornecesse os documentos necessários à elucidação dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11
Resolução nº. : 102-2.191

fatos, e que somente em 19 de abril de 2004, é que o seu irmão recebeu do contador José Alemerindo S Cardoso cópia da auditoria realizada pela empresa Factus Consultoria, Auditoria e Cursos S/C Ltda, na qual as "*contas da contribuinte foram devidamente lançadas na contabilidade da empresa Cinelândia Telefones Ltda*" (sic). Informou que os tributos decorrentes da movimentação financeira contida em suas contas-correntes estão sendo regularmente pagos à Fazenda.

Incluiu contestação à multa de ofício por ofensa ao princípio do não confisco, entendendo que esse aspecto é ressaltado pelo fato de o valor da multa ser superior a 100% do valor principal.

Reiterada a questão da nulidade do feito por imposição solidária à José Percy Ribeiro da Costa, considerando a recorrente que as Autoridades Fiscais não comprovaram que este contribuinte teve algum tipo de benefício em razão da assinatura dos cheques, conforme determina o artigo 924, do RIR/99. Em complemento, a falta de intimação do devedor solidário para o Mandado de Procedimento Fiscal.

Pedi análise, pelo Conselho de Contribuintes, da constitucionalidade das normas que suportam esta exigência, e fundamentou sua posição na hierarquia das leis onde a CF/88 figura como ápice em relação às demais. Trouxe para reforçar o entendimento, a decisão no processo 11020.001669/90-27, e a doutrina de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, págs. 544 e 545).

Esses foram os argumentos trazidos pela peça recursal.

Arrolamento de bens, fls. 862 a 880, mais especificamente, conforme Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, fl. 864, processo 13884.004544/2003-45.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço da peça recursal e profiro voto.

Em preliminar, três questões postas pelo recorrente: a) a negativa ao pedido de perícia pelo cerceamento ao direito de defesa, que teria por finalidade a anulação da decisão *a quo*; a ineficácia do Auto de Infração por conter prova ilícita, consubstanciada pela obtenção de extratos bancários e cópias de cheques sem a autorização judicial; e c) a inclusão de José Percy Ribeiro da Costa como responsável solidário sem restar comprovado o benefício direto deste da situação que serviu de base ao lançamento.

Segundo De Plácido e Silva², perícia traduz ação que tem por objeto mostrar um fato, quando não haja meio de prova documental para mostrá-lo, ou quando se quer esclarecer certas circunstâncias que não se acham perfeitamente definidas.

² PERÍCIA - Do latim peritia (habilidade, saber), na linguagem jurídica designa especialmente, em sentido lato, a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se esclareçam ou se evidenciem certos fatos. Significa, portanto, a pesquisa, o exame, a verificação, acerca da verdade ou da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham reconhecido habilidade ou experiência na matéria de que se trata. Assim, a denominação dada a esta habilidade ou saber passou a distinguir a própria ação ou investigação levada a efeito para o esclarecimento pretendido. A perícia tem como espécie: os exames, as vistorias, as avaliações. Todas elas, genericamente, também se dizem exames periciais. A perícia, segundo princípio da lei processual, é portanto a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para mostrá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias, a respeito do mesmo, que não se acham perfeitamente definidas (...). SILVA, De Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº : 13884.004171/2003-11

Resolução nº : 102-2.191

O pedido de perícia estaria centrado na falta de meios de prova documental para mostrar a propriedade da empresa das ditas contas, embora, todas, em nome da contribuinte.

Quanto aos requisitos para a perícia³ - exposição dos motivos que o justifiquem, os quesitos que devem ser esclarecidos, o nome e a qualificação profissional do perito⁴ - verifica-se que o impugnante os atendeu. No entanto, o colegiado julgador de primeira instância indeferiu-o em razão de a matéria objeto do lançamento compor fato-base para presunção legal de renda, e nesta última o ônus da prova pertence ao contribuinte. Como não foi juntada à peça impugnatória nenhuma prova de que a propriedade das contas bancárias não pertencia à contribuinte, o pedido de perícia constituiu mera alegação desprovida de qualquer fundamento.

Cabe observar que as contas bancárias eram de propriedade da contribuinte e foram movimentadas, também, por José Percy Ribeiro da Costa, com autorização da primeira. Para a produção de prova no sentido de que a conta não lhe pertencia bastava requerer dados junto às instituições financeiras, que lhe seriam fornecidos uma vez que as contas estavam em seu nome, e de posse destes bastava identificar as partes componentes das relações jurídicas de fundo.

³ Decreto n.º 70.235, de 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 pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

⁴ Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito. (Vide Medida Provisória nº 75, de 24.10.2002)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Agregue-se a esse fato, a composição do capital social da empresa Cinelândia por parentes seus, segundo informação contida na peça recursal, situação que não deveria impor óbice à obtenção de cópia da escrituração. No entanto, além de não apresentar qualquer documento, também não foi juntada nenhuma prova de que a dita empresa negou-se a fornecer cópia de sua escrituração para justificar tais depósitos.

Sob outro enfoque, havendo a *recusa* dos responsáveis pela empresa em fornecer a documentação necessária, e estando em nome da contribuinte as ditas contas, o caminho a seguir na busca da prova não seria transferir à Administração Tributária o ônus desse encargo, uma vez que a obrigação de provar era desta última, mas deveria buscar a proteção da Justiça para que a empresa lhe entregasse a documentação requerida, e, então, trazer a este processo prova desse ato para defesa de seus interesses, no sentido de evidenciar os eventos econômicos reais que deveriam consubstanciar os fatos jurídicos tributáveis.

Observe-se que a magnitude do crédito tributário não permite acolher atitudes complacentes pelo fato de a empresa ter parentes seus na constituição do capital social, no sentido de que a presença destas impediria a obtenção da dita documentação.

Procedendo da forma como consta do processo, permitiu à Autoridade Julgadora indeferir o pedido de perícia, uma vez que o seu objeto foi considerado prescindível para a resolução da lide, em razão da argumentação da contribuinte apresentar-se de eficácia nula, pois sem qualquer prova de fundo⁵.

⁵ Decreto n.º 70.235, de 1972 - 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Com esses esclarecimentos e justificativas verifica-se que a posição do colegiado *a quo* está correta quanto a esse aspecto.

Outra argumentação com característica de preliminar foi a referente à ineficácia do Auto de Infração em razão do suporte fático para a exigência tributária estar centrado em prova ilícita, consubstanciada pela obtenção de extratos bancários e cópias de cheques sem a autorização judicial.

Verifica-se que a argumentação contrária à quebra do sigilo bancário tem centro nas normas que decorrem do artigo 5.º, X ou XII, da CF/88⁽⁶⁾, que integram o conjunto daquelas protetoras dos Direitos e Garantias Fundamentais, da CF/88, cláusulas pétreas⁷ e de eficácia plena⁸, isto é, impõem restrição a todo e

⁶ CF/88 - 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:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

(....)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

⁷ "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais. Tais matérias formam o núcleo intangível da Constituição Federal, denominado tradicionalmente por "cláusulas pétreas". Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, 1.ª Ed., São Paulo, Atlas, 1997, p. 414.

CF/88 - Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e garantias individuais.

⁸ Normas de eficácia plena - "aquelas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular." Cf. MEIRELLES TEIXEIRA, José Horácio. Curso de Direito Constitucional (organizado a partir de



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

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

qualquer tipo de acesso aos valores protegidos, com exceção daquele relativo às comunicações telefônicas que pode se tornar ineficaz frente a uma autorização judicial, na forma estabelecida em lei.

A exceção expressa ao sigilo das comunicações telefônicas permitiria concluir que os demais direitos protegidos não poderiam ser violados nem por autorização judicial porque se assim quisesse o legislador constituinte teria inserido todos na mesma ordem da primeira. No entanto, essa interpretação não é correta pois o direito individual não pode ser oposto sobre aquele da coletividade e consequência direta desse princípio é a permissão para quebra do manto protetor quando prevalecer o interesse público⁹.

Os dados bancários, apesar de não expressamente consignados nos dois incisos, podem ser incluídos na dita vedação constitucional por conterem informações com poder de exteriorização da intimidade e da vida privada, como pagamentos a motéis, despesas com companhias íntimas diversas dos entes familiares, gastos com tratamentos de saúde não passíveis de se tornar públicos em

apostilas de suas aulas e atualizado pela Profa. Maria Garcia), Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1991, p. 317, apud SILVA, José Afonso, Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 4.^a Ed. revista e atualizada, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 101.

Características das normas de eficácia plena: "13. Em suma, como já acenamos anteriormente, são de eficácia plena as normas constitucionais que: a) contêm vedações ou proibições; b) confirmam isenções, imunidades e prerrogativas; c) não designem órgãos ou autoridades especiais a que incumbam especificamente sua execução; d) não indiquem processos especiais de sua execução; e) não exijam a elaboração de novas normas legislativas que lhes completem o alcance e o sentido, ou lhes fixem o conteúdo, porque já se apresentam suficientemente explícitas na definição dos interesses nelas regulados." SILVA, José Afonso, Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 4.^a Ed. revista e atualizada, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 101.

⁹ "11.A) Supremacia do regime jurídico-administrativo – Trata-se de verdadeiro axioma reconhecível no moderno direito público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados. 12. No campo da administração, deste princípio procedem as seguintes consequências ou princípios subordinados: a) posição privilegiada do órgão encarregado de zelar pelo interesse público e de exprimi-lo, nas relações com os particulares; b) posição de supremacia do órgão nas mesmas relações." BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

razão da profissão, entre tantos outros. Estariam também incluídos no termo "dados", do inciso XII, que refere às informações da pessoa, como aquelas relativas aos indicadores cadastrais, os próprios créditos, depósitos, pagamentos por cheques ou ordens bancárias que permitam identificar essas características.

Tais dados encontram-se manipulados diariamente por funcionários das instituições financeiras, número que pode chegar à centena ou mais, portanto, todos ou parte deles com possibilidade de acesso à intimidade, vida privada e dados pessoais da correspondente pessoa física. Mas esse conhecimento não constitui ofensa às normas constitucionais de referência, em razão do fato de, espontaneamente, a pessoa física estabelecer um acordo com a instituição financeira, no qual concorda com a abertura da conta-corrente, movimentação, etc, ou seja, permite o acesso aos valores protegidos constitucionalmente. Havendo permissão pelo interessado o conhecimento da sua intimidade, da vida privada, e de seus dados pessoais não constitui transgressão às ditas normas.

Violar significa desrespeitar, transgredir, infringir¹⁰, ou seja, aplicando o termo à norma em análise, a ofensa ocorre quando terceiros obtém o conhecimento sem que haja uma autorização da pessoa de referência.

Feitas essas considerações iniciais, passo à análise das normas que permitiam e permitem o acesso aos dados bancários pelas Autoridades Fiscais.

A nova Carta trouxe determinação autorizativa à Administração Tributária para que, na busca da imposição justa dos impostos, identificasse o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, *nos termos*

Elementos de Direito Administrativo, 3.^a Ed. Revista, ampliada e atualizada com a Constituição Federal de 1988, São Paulo, Malheiros, 1992, págs.19 e 20.

¹⁰ VIOLAR - Do latim violares, é infringir, desrespeitar, transgredir, ofender preceito de lei, ou cláusula contratual. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.004171/2003-11

Resolução nº : 102-2.191

da lei¹¹. O Imposto de Renda é um tributo anterior à CF/88, por ela foi mantido conforme artigo 153, III, e se amolda perfeitamente aos requisitos contidos no artigo citado no parágrafo anterior.

Anteriormente à CF/88, as normas contidas no artigo 38, § 5.º e 6.º, da lei n.º 4595, de 1964⁽¹²⁾, permitiam aos representantes da Administração Tributária o acesso a tais dados nas atividades fiscalizatórias, quando considerados imprescindíveis e desde que houvesse *processo* instaurado, este entendido o Judicial¹³, em razão de a CF/46 excepcionar o processo administrativo, considerando processo com as devidas garantias do contraditório e ampla defesa apenas o inerente à área judicial.

A confirmar essa interpretação, o entendimento de parte dos Ministros do STF manifestado na lide que teve por interessado o Banco do Brasil S/A

¹¹ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(....)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado 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.

¹² Lei n.º 4595, de 1964. Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(.....)

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

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

¹³ "14.2.2. Requisitos para a quebra do sigilo bancário – Autorização judicial ou determinação de Comissão Parlamentar de Inquérito (estudaremos mais adiante) ou requisição do Ministério Público /CF, art. 129, V);" MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 1.ª Ed., São Paulo, Atlas, 1997, pág. 70.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.004171/2003-11

Resolução nº : 102-2.191

para obter o direito de não atender solicitação de dados efetuada pelo Ministério Público, no MS n.º 21.729/DF, Diário da Justiça, de 13 de agosto de 1993⁽¹⁴⁾.

O fundamento para essa linha de raciocínio decorre da norma que traz o inciso LXI, do artigo 5.º da nova Carta¹⁵, em que a reserva constitucional de jurisdição é garantida para a restrição à liberdade, e em se tratando de direitos fundamentais como a garantia à vida privada, a intimidade, os dados, a comunicação, o poder para suplantar a garantia constitucional somente poderia advir da ordem judicial, individual e concreta, com suporte legal nessa norma¹⁶.

O artigo 38 da lei n.º 4595, de 1964, permaneceu vigendo após a promulgação da nova Carta¹⁷ pois não continha norma contrária àquelas protetoras

¹⁴ "O Ministro Marco Aurélio, em 6-8-1993, deferiu a liminar no citado mandado de segurança, solicitando informações à autoridade coatora (Procurador-Geral da República). No julgamento do mérito, os Ministros Marco Aurélio, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão e Celso de Mello votaram pela inviolabilidade do sigilo bancário, com exceção de autorização judicial. O Ministro Francisco Rezek votou pela inexistência de previsão do sigilo bancário dentro do art. 5.º, ou seja, dentre os direitos e garantias individuais. A maioria dos Ministros do Pretório Excelso, Sepulveda Pertence, Néri da Silveira, Moreira Alves, Octávio Gallotti, Sidney Sanches, Carlos Velloso, votou pela possibilidade do Ministério Público requisitar diretamente as informações às instituições financeiras quando tratar-se de envolvimento de dinheiro ou verbas públicas, com base no poder de requisição e na publicidade dos atos governamentais (art. 37, CF)." (Grifei). MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 1.ª Ed., São Paulo, Atlas, 1997, pág. 74.

¹⁵ CF/88 – Art. 5.º (...)

LXI - ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei;

¹⁶ "Todo e qualquer ato de constrição, seja qual for o órgão incumbido da investigação, extravasa os poderes alusivos a esta última, exigindo, por isso mesmo, a análise e definição por órgão investido do ofício judicante. A este cabe decidir, diante das peculiaridades do caso, a oportunidade, ou não, de implementá-lo, fixando-lhes os parâmetros." Excerto do MS n.º 23.454-7-DF, de 19 de agosto de 1999, DJ de 23 de abril de 2004, no qual foi relator o Min. Marco Aurélio, impetrantes Salvatore Alberto Cacciola e Outros e impetrado o Presidente em exercício da Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal, no qual, por *unanimidade de votos*, decidiu-se pela concessão da segurança.

¹⁷ CF/88 – ADCT - Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

dos direitos individuais e se encontrava amparada pela norma contida no artigo 145, § 1.º, citado.

Assim, dita norma, após 5 de outubro de 1988, adquiriu nível de *lei complementar* em razão de ausência de outro ato regulador específico e de a nova Carta exigir que essa área econômica fosse jungida à ato legal desse nível¹⁸.

A interpretação da Administração Tributária para essa questão encontra-se posta no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, no artigo 918, que contém norma extraída do artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, e do artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990⁽¹⁹⁾.

A norma do artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, compôs a matriz legal em razão de a nova Carta, no inciso LV, do artigo 5.º, assegurar aos litigantes em *processo administrativo* a garantia do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, determinação que permite interpretação no sentido de que o processo administrativo reveste-se de características de um *devido*

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e § 4º.

¹⁸ CF/88 - Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre: (...).

¹⁹ RIR/99 - Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei nº 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º, e Lei nº 8.021, de 1990, art. 8º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13884.004171/2003-11

Resolução nº : 102-2.191

processo legal, como determinado no inciso LIV do mesmo artigo²⁰. E, nessa linha, o termo *processo*, a que se reportava a primeira citada, passou a alcançar o processo administrativo.

Não somente a referida norma possibilitava o fornecimento de informações, como aquela contida no artigo 2.º do Decreto-lei n.º 1.718, de 1979⁽²¹⁾.

O artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990⁽²²⁾, conteve autorização para que, após iniciado o procedimento fiscal, os extratos bancários do contribuinte, e outras informações pudessem ser obtidas pela Administração Tributária, excluindo a aplicação da norma contida no artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964. Essa norma foi publicada durante já na vigência da CF/88, e não foi analisada pelo Poder Judiciário para fins de verificação de sua constitucionalidade.

Então, para os responsáveis pela instituição financeira, a obrigação de prestar as informações solicitadas pela Autoridade Fiscal e em cumprimento do poder concedido pela dita norma, constitui conduta decorrente do princípio da legalidade, presente no artigo 5.º, II, e 150, I, da CF/88, enquanto para a Autoridade

²⁰ "Em suma, a Administração Fazendária, quando quer apurar a prática de eventuais irregularidades por parte de um contribuinte para, se for o caso, sancioná-lo, *deve necessariamente* observar um *processo legal*, em que se enseje ao interessado o exercício do direito à ampla defesa, com os meios (provas) e recursos (duplicidade de instância) a ela inerentes." CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 16.ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2001, pág. 392.

²¹ Decreto-lei n.º 1.718, de 1979 - Art 2º Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob a administração do Ministério da Fazenda, ou, quando solicitados, a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de Registro, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as companhias de seguros, e demais entidades, pessoas ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a mesma fiscalização.

²² Lei n.º 8.021, de 1990 - Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Fiscal, a exigência *deve* ser efetivada porque seus atos são vinculados à norma posta, na forma do artigo 37, da CF/88.

Assim, a recusa somente poderia ocorrer mediante intervenção do Poder Judiciário, como evidenciado no MS impetrado pelos representantes do Banco do Brasil SA contra pedido do Ministério Público.

Mesmo havendo posicionamento do STF naquele julgado, no sentido de que o sigilo bancário somente pode ser quebrado pela Autoridade Judicial, esse entendimento não teve seus efeitos estendidos *erga omnes*, motivo para que permaneça vigente o poder de exigir concedido à Administração Tributária.

Poderiam, então, interpretar de forma contrária, ou seja, pela invalidade da dita norma em razão de estar contida em ato legal da espécie *lei ordinária* que não poderia conter oposição a determinativo de nível superior, o artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, que foi acolhida pela nova Carta como *lei complementar*.

O que ocorre, no entanto, é que o artigo 8.º da lei n.º 8021, de 1990, apenas, consolidou a posição do legislador constituinte a respeito do termo *processo*, incluindo no significado deste, o processo administrativo.

Posteriormente à lei n.º 8.021, de 1990, promulgada a Lei Complementar n.º 105, de 2001, que regulamentou o sigilo bancário e conteve, entre outras, a definição da abrangência do termo "instituições financeiras", a delimitação das situações em que requerida a intervenção do Poder Judiciário para obtenção dos dados bancários e aquelas em que o fornecimento não implicaria em quebra do sigilo, nesta última inserida a informação dos dados da CPMF, § 2.º, do artigo 11 da lei n.º 9311, de 1996. Ainda, a autorização para que ditas instituições informem à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Administração Tributária, detalhadas por tipo e montantes²³, as operações financeiras praticadas pelos usuários dos serviços, e, em caso destas indicarem indícios de infrações à legislação tributária, o poder para a Autoridade Fiscal buscar todos os documentos necessários à verificação junto à fonte financeira²⁴.

Essa lei trouxe o *processo administrativo* e o *procedimento fiscal em curso* como um dos requisitos fundamentais para a obtenção desses dados financeiros. Observe-se que a inovação consistiu (a) na inserção da presença incontestada de um provável *desvio de conduta* praticado pelo usuário dos serviços da instituição financeira, este constatado em confronto com dados internos da Administração Tributária, (b) na proteção aos dados sigilosos do usuário no primeiro momento em que as informações forem prestadas em blocos, separados por tipos de operações, e (c) na *desvinculação* da autorização judicial para fins de obtenção desses dados, de forma analítica, quando detectada a provável conduta ilegal.

Postos estes esclarecimentos, claro está que, após a promulgação desse ato legal e observados os requisitos nele contidos, a quebra do sigilo bancário pode ser efetuada pela Administração Tributária. Conclui-se, também, que no período anterior a ele, em cumprimento da norma contida no artigo 8.º da lei n.º

²³ Lei Complementar n.º 105, de 2001 - Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.(Regulamento)

(...)

§ 2º As informações transferidas na forma do *caput* deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

²⁴ LC 105, de 2001 – Art. 5.º (...)

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

8.021, de 1990, poderia também a Administração Tributária requisitar as ditas informações enquanto caberia ao responsável pela instituição financeira cumprir a norma, ou, então, buscar o amparo do Poder Judiciário para proteção aos direitos individuais sob sua guarda.

Resta, ainda, analisar a extensão dos efeitos da LC n.º 105, de 2001, aos fatos ocorridos em momento anterior à sua publicação.

O acesso aos dados financeiros constitui uma das formas de obtenção de elementos para configurar os fatos econômicos possíveis de subsunção à hipótese de incidência do tributo. Assim, dita insere-se no campo do Direito Adjetivo ou Direito Processual Tributário, característica que lhe permite ação sobre os fatos pendentes, nessa modalidade incluídos aqueles jungidos à espécie "lançamento por homologação", enquanto não efetivada a confirmação, pela Administração Tributária sob a forma expressa de *homologação*, do procedimento efetivado pelo contribuinte, ou decaído o direito de constituir o crédito pelo representante do sujeito ativo. A fundamentar a posição o § 1.º do artigo 144, da lei .º 5.172, de 1966, CTN²⁵.

Feitas estas considerações, rejeita-se a nulidade pela obtenção dos dados bancários independente da autorização judicial.

A terceira questão com característica de preliminar diz respeito à inclusão de José Percy Ribeiro da Costa como responsável solidário, interpretação

²⁵ CTN – Lei n.º 5.172, de 1966 - 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, ampliado 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

que estaria despida de fundamentos em razão da falta de documentos para o devido suporte, e em contrário à norma contida no artigo 265 do Código Civil²⁶.

Essa questão já foi muito bem enfrentada pelo colegiado *a quo* oportunidade em que informado sobre a inaplicabilidade da norma contida no artigo 265, do CC ao Direito Tributário, sendo a posição reforçada pela doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, conforme detalhado no Relatório.

Com a devida vênia, incorporo a posição a este voto para afastar a nulidade requerida.

Dois laudos acompanharam a peça recursal e foram elaborados em 30 de outubro de 2003, sendo que um deles diz respeito a contas bancárias em nome de Fernando José Leite, que não integram este processo. O outro teve por referência os valores que integraram as contas 012604252-75, agência Santa Cecília do Banco Santander SA, 01-028660-3, agência 0093, do Banespa, anos-calendário de 1998 e 1999, e a conta 929518, agência 064, do BCN, ano-calendário de 1999, em nome desta contribuinte, e teve finalidade de definir quais deles constituíram faturamento da empresa Cinelândia Telefones Ltda, para apuração da correspondente CSLL, o PIS, a COFINS e o IRPJ e a necessária regularização contábil.

Informado no referido laudo que o faturamento da empresa decorrente de tais valores foi obtido pela diferença média entre o total das entradas e saídas de dinheiro das contas bancárias analisadas, e que essa diferença situou-se em torno de 11% em 1998, 10% em 1999, 2000, 2001 e 2002.

²⁶ Lei n.º 10.406, de 2002 – CC - Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

Postos estes esclarecimentos, justificativas e fundamentos, verifica-se que o processo, em face do laudo juntado na peça recursal, necessita de novos documentos e verificações para que se possa formar convicção e decidir a lide.

Para alterar os fatos que serviram de suporte à imposição tributária a contribuinte e o responsável solidário apresentam um laudo no qual os créditos bancários das contas destes seriam produto de operações de factoring, ou de empréstimos a terceiros, despidas da documentação legal, mas praticadas pela empresa Cinelândia.

Nenhum documento foi juntado para dar suporte aos dados desse laudo, ou que comprovasse serem as entradas e saídas praticados pela dita empresa, ou, ainda, que os pagamentos dos tributos apurados foram efetivados.

Como prova seria imprestável o referido laudo porque constitui um documento particular despido de qualquer elemento de suporte, no entanto, considerando que foi contratada empresa especializada em auditoria e consultoria, e com autoria de um profissional da área contábil, José Almerindo da Silva Cardoso, CRC 1SP198619/0-0, deve ter credibilidade como *indício* da existência de uma contabilidade da empresa Cinelândia.

Ademais, verifica-se a presença de diversos cheques nominais que podem ter a origem da transação de referência investigada para fins de identificar a efetiva ligação da referida pessoa jurídica, ver Quadro I, a seguir.

Quadro I

N.º do Cheque	Valor	Fl.	Motivo
007332	92.565,46	429	Pagtº INSS (verso)
003897	65.000,00	433	Juízo 2.ª Vara Comarca de Jacarei
000254	63.000,00	445	Mauro Vendramini
002291	65.000,00	503	Renato Cossermelli de Andrade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004171/2003-11

Resolução nº. : 102-2.191

001809	87.112,75	509	Everardo Esgolmin
005609	68.367,00	527	Petrobrás
003017	294.000,00	529	Lusle Empreendimentos Imobiliários Ltda
228207	10.000,00	537	Cedric Goti Veneziaril
....	10.000,00	540	João Aguiar Soares Machado
....	8.000,00	542	Antonio Carlos Roberti Costa
239041	10.000,00	545	Augusto Costa
239044	15.000,00	547	Auto Posto Girassol

Assim, observando o direito à ampla defesa, a possibilidade de acolhimento no processo administrativo de toda e qualquer espécie de prova²⁷ e o princípio da busca da verdade material dos fatos, conduta que se sobrepõe a de uma tributação por presunção, deve ser o julgamento convertido em diligência para que funcionário da unidade de origem execute verificação no sentido de: (a) constatar a efetiva propriedade das contas bancárias mediante análise das entradas e saídas junto à contabilidade da empresa, e juntar provas da posição encontrada; (b) identificar o efetivo pagamento dos tributos informados no laudo e juntar as correspondentes telas dos sistemas da SRF contendo esses dados; (c) elaborar parecer conclusivo sobre a propriedade das contas.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004.

NAURY FRAGOSO TANAKA

²⁷ "A partir de nossos estudos, concluímos que todos os meios de prova previstos no direito são aptos para serem produzidos no curso do processo tributário, administrativo ou judicial." HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, pág. 207.