



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.001054/2006-14
Recurso nº 165.714 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.198 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente ASA COMERCIAL DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

NULIDADE DOS LANÇAMENTOS - CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA - INOCORRÊNCIA.

Não existe cerceamento ao direito à ampla defesa quando o contribuinte recebeu demonstrativo individualizado dos créditos bancários acerca dos quais se exige comprovação da origem e, ademais, se trata de suas próprias contas-correntes bancárias, incumbindo ao contribuinte a escrituração e guarda dos extratos bancários.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA ACESSO AOS DADOS BANCÁRIOS - DESNECESSIDADE.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial - art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001. Inaplicável à espécie o inciso XII do art. 5º da Constituição Federal/1988.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submete ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incide de imediato, ainda que relativa a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM
NÃO COMPROVADA - PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários do IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2001, e de PIS e COFINS por fatos geradores ocorridos até o mês de maio de 2001 e, no mais, NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



WALDIR VEIGA ROCHA - Presidente e Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram da sessão presente de julgamento os Conselheiros: Ana de Barros Fernandes, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, João Francisco Bianco, Valmir Sandri e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

ASA COMERCIAL DISTRIBUIDORA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-11.310, de 19/10/2006, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, adoto o relatório elaborado pelo relator do processo em primeira instância.

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte, acima identificada, foi autuada, em 24/06/2006 (fl. 178), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, à contribuição para o PIS, à COFINS e à CSLL, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos em 2001.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 153 a 155, 160 a 162, 167 a 169 e 173 a 175) e no Termo de Constatação – IRPJ e reflexos (fls. 144 a 148), a contribuinte omitiu receita por não ter comprovado, apesar de regularmente intimada e re-intimada (fls. 56 a 142), a origem de depósitos e créditos bancários realizados nas contas correntes de sua titularidade mantidas no Banco Boston (agência Alphaville, conta 00.0359.07, extratos de fls. 49 a 57 do Anexo I), no Banco Bradesco (agência 0320, conta 442.702-5, e agência 1431, conta 32.977-0, extratos de fls. 60 a 230 do Anexo I), no Banco HSBC (agência 222, conta 21.630-93, extratos de fls. 250 a 268 do Anexo I), e no Banco Itaú (agência 1011, conta 29.325-3, extratos de fls. 272 a 309 do Anexo I) em 2001, cujo montante superior às receitas declaradas monta a R\$70.236.801,12.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 153 a 155) com base nos artigos 528 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), e 25 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, formalizando crédito tributário calculado até 31/05/2006 no montante de R\$4.141.478,29;

3.2. PIS (fls. 160 a 162) com base nos artigos 1º e 3º da Lei Complementar (LC) nº 07, de 07 de setembro de 1970, 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, formalizando crédito tributário calculado até 31/05/2006 no montante de R\$1.352.466,24;

3.3. COFINS (fls. 167 a 169) com base nos artigos 1º da LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991, 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da Medida Provisória (MP) nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, formalizando crédito tributário calculado até 31/05/2006 no montante de R\$6.242.153,00; e

3.4. CSLL (fls. 173 a 175) com base nos artigos 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 19 e 24 da Lei nº 9.249/1995, 29 da Lei nº 9.430/1996, e 6º da MP nº 1.858, de 29 de junho de 1999, formalizando crédito tributário calculado até 31/05/2006 no montante de R\$2.236.398,08.



4. O enquadramento legal das multas de ofício majoradas (112,5%) aplicadas é o artigo 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (fls. 152, 159, 166 e 172). O enquadramento legal dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 (fls. 152, 159, 166 e 172).

5. Irresignada, a empresa apresentou, representada por procuradores (fls. 195 a 203), a impugnação de fls. 186 a 195, instruída com os documentos de fls. 196 a 204 e protocolizada em 25/07/2006 (fl. 186), alegando, em síntese, o seguinte:

5.1. cerceamento de seu direito à defesa e desrespeito aos princípios da ampla defesa, do devido processo legal, da verdade material e da acessibilidade aos elementos do expediente, pois o mesmo está baseado em extratos bancários que não foram por si fornecidos devido à indisponibilização dos extratos pelas instituições financeiras, que são estranhos a sua contabilidade e em relação aos quais não teve acesso, já que nas três vezes que esteve na Derat/São Paulo para ter vistas dos autos foi-lhe dito que o processo ainda não havia chegado, como demonstra o extrato de fl. 204;

5.2. decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários neste processo discutidos, já que os fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos (2001) e os tributos cobrados neste processo estão sujeitos ao lançamento por homologação que se sujeita ao prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, de acordo com jurisprudência administrativa e judicial transcrita;

5.3. movimentação financeira sobre a qual incide CPMF não é motivo para ação fiscal de tributos cujos fatos imponíveis são a renda e/ou a receita reais, nem o depósito bancário é prova incontestável de omissão de receita, conforme a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e jurisprudência administrativa e doutrina citadas;

5.4. a Lei Complementar nº 105/2001 e o Decreto nº 3.724/2001 não poderiam retroagir para serem aplicados a fatos ocorridos no mesmo ano, não podendo ser quebrado seu sigilo fiscal e utilizada qualquer informação sem a devida autorização judicial, como dispõe o artigo 38 da Lei nº 4.595/1964 e o inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal (CF);

5.5. o Fisco não pode alterar ao seu talante a base de cálculo do tributo, nem alterar formas de cálculos segundo tabelas incertas, já que isto desrespeita o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no § 1º do artigo 145 da CF, que é norma pétrea; e

5.6. a CSLL, o PIS e a COFINS também são indevidas “porque inexiste a base de cálculo apurada, tampouco fatos geradores capazes de fazer incidir a norma tributária específica”.

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-11.310, de 19/10/2006 (fls. 237/250), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

*INFRAÇÃO ATRIBUÍDA. CIÊNCIA E DESCRIÇÃO CLARA.
CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE.*



A ciência à contribuinte de auto de infração acompanhado de Termo de Verificação Fiscal que descreve claramente a infração que lhe é atribuída e a inexistência de fato que impeça a autuada de se defender plenamente afastam a caracterização de preterição do direito de defesa e ofensa aos princípios constitucionais do devido processo, contraditório e ampla defesa.

REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS.

A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar n.º 105/2001, constitui simples transferência à administração tributária, e não quebra, do sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

DECADÊNCIA. IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

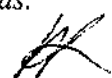
O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito Tributário referente a imposto somente decai após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem e oferecimento à tributação a titular contribuinte não comprova, devem ser considerados receitas omitidas.



*OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO.
REGIME DE TRIBUTAÇÃO.*

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Cópia dessa decisão foi remetida, por via postal, para ciência do contribuinte, tendo o aviso de recebimento (fl. 263) retornado com assinatura do recebedor, mas sem a data do recebimento. Nessas condições, a Unidade da RFB encarregada do preparo do processo considerou que a ciência ter-se-ia feito quinze dias após a expedição da intimação, em 30/10/2007. A data da ciência seria, desta forma, 14/11/2007, vide informação à fl. 265.

À fl. 264 encontro impresso do sítio eletrônico na internet da empresa de Correios, no qual há registro da entrega da encomenda postal no dia 22/11/2007.

A contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/12/2007, remetido por via postal, conforme carimbo dos Correios à fl. 284.

No recurso interposto (fls. 267/281) a recorrente silencia acerca da tempestividade e repete, nos mesmos termos, os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

No que toca à tempestividade do recurso, em que pese a informação da Unidade Preparadora à fl. 265, entendo que o critério dos quinze dias após a data da expedição da intimação só deve ser usado na ausência de qualquer outra informação acerca de quando se deu efetivamente a ciência. E, no caso, existe o registro dos Correios dando conta de que a entrega do documento foi feita em 22/11/2007 (fl. 264). Assim, essa deve ser a data considerada para a ciência da decisão de primeira instância, pelo que o recurso voluntário, postado em 18/12/2007, deve ser considerado tempestivo e conhecido.

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade do procedimento fiscal por cerceamento ao seu direito à ampla defesa. Tal teria ocorrido, por sua ótica, porque não teria tido acesso aos extratos bancários utilizados pelo Fisco para quantificar as receitas alegadamente omitidas.

Não assiste razão à recorrente.

Compulsando os autos, constato que, ainda na fase de fiscalização, o contribuinte recebeu demonstrativo individualizado de todos os créditos bancários dos quais se exigia a comprovação da origem, vide Termo de Constatação e Intimação nº 18, fls. 56 e segs. Além disto, não produziu sequer um princípio de prova em seu favor, que pudesse demonstrar que foi até certo ponto, mas parou, impedido de continuar pela alegada falta de acesso ao inteiro teor dos extratos bancários. Acrescento mais: os extratos bancários são de suas contas-correntes, obtidos pelo Fisco com cumprimento dos requisitos legais. Era seu dever escriturá-los e mantê-los como prova da escrituração, à luz do art. 527 do Decreto nº 3.000/1999

(Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Se não o fez, não cabe agora alegar que a eles não teve acesso.

A seguir, a recorrente, argúi que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários sobre os fatos geradores ocorridos em 2001, amparada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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

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

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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

[...]

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

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

Em primeira instância, entendeu a Autoridade Julgadora que a regra de contagem estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita. E mais, que a decadência se refere sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Por esse raciocínio, a decadência seria regida pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Com a devida vênia dos que compartilham desse pensamento, entendo que as regras de decadência aplicáveis devem seguir a sistemática de apuração de cada tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e

faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a simples presença ou ausência de pagamento. É precisamente o caso dos tributos exigidos no presente processo.

Estabelecido, como foi, que o termo inicial para contagem do prazo decadencial deve ser a ocorrência do fato gerador do tributo, o próximo passo deve ser questionar quando teria ocorrido esse fato gerador. Compulsando os autos, verifico que, no ano-calendário 2001 o contribuinte optou pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido (vide DIPJ, fls. 12 e segs.). Em assim sendo, o fato gerador tributário se completa ao final de cada trimestre civil. Posto que a ciência do lançamento ocorreu em 24/06/2006 (fl. 178), concluo que, no caso concreto, a decadência alcançou os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos no primeiro trimestre do ano-calendário 2001. Sobre a CSLL, são também válidas as considerações tecidas a seguir, acerca da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

No que toca ao PIS e à COFINS, a situação é semelhante, sendo que, para essas contribuições, o fato gerador tributário é mensal. E, desde já, ressalto que não se há de invocar a aplicação das disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia prazo decadencial de 10 anos para as contribuições sociais de que trata aquela lei.

Em oportunidades anteriores tenho votado nesse sentido, inclusive contra a jurisprudência dominante neste colegiado. Mas devo me curvar ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. do dia 20/06/2008, com a seguinte redação:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Diante do entendimento definitivo e expresso da Corte Suprema e, ainda, à luz do art. 103-A da Constituição em vigor¹ e do que dispõe o Decreto nº 2.346/1997, não se há de aplicar, em qualquer caso, o prazo decenal do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Em assim sendo, assiste razão à recorrente, cabendo reconhecer a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento das contribuições para o PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos até maio de 2001.

No mérito, a recorrente afirma que a movimentação financeira não seria motivo para a imposição de tributos cujos fatos geradores seriam a renda e/ou a receita reais, e

¹ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).



que o depósito bancário não seria prova inconteste de omissão de receitas, à luz da Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Protesta, ainda, contra a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001, entendendo também que a quebra de seu sigilo fiscal sem autorização judicial contrariaria o artigo 38 da Lei nº 4.595/1964 e o inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal. Ademais, o lançamento ofenderia o princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da Carta Magna.

A Turma Julgadora, em primeira instância, não lhe deu razão, afastando as preliminares suscitadas. Também assim o faço.

Quanto à necessidade de autorização judicial para acesso às informações bancárias, devem ser examinadas as disposições dos arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, a seguir transcritos (grifos não constam do original)

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

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

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

[...]

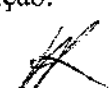
Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo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

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

Como facilmente se observa, a Lei autoriza o acesso das autoridades tributárias diretamente aos registros das instituições financeiras, sem que haja violação do dever de sigilo, desde que haja procedimento fiscal em curso, e que os exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação do art. 6º, ou seja, a perfeita delimitação das condições a que a lei se refere, foi feita pelo Poder Executivo mediante o Decreto nº 3.724/2001.

Não há que se falar, portanto, em reserva de jurisdição.



Passo, então, à análise do inciso XII do art. 5º, que trata da proteção das comunicações.

“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:

[...]

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;

O segredo das correspondências desde longa data tem reclamado proteção, praticamente ao mesmo tempo da criação de um serviço postal. A facilidade de comunicação surgida para os particulares trouxe fundados receios da divulgação e da utilização indevida das informações. O surgimento de novas formas de comunicação, como o telégrafo e o telefone, fez com que a proteção fosse ampliada, com os mesmos fundamentos. A Constituição anterior (1967) estabelecia que *“é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas”*.

O constituinte de 1988 inovou, ao introduzir a palavra *“dados”*. A propósito, cabe transcrever o comentário de Bastos e Martins² em 1989, ainda no calor do surgimento do novo texto constitucional:

De logo faz-se mister tecer críticas à impropriedade desta linguagem. A se tomar muito ao pé da letra, todas as comunicações seriam invioláveis, uma vez que versam sempre sobre dados. Mas pela inserção da palavra no inciso vê-se que não se trata propriamente do objeto da comunicação, mas sim de uma modalidade tecnológica recente que consiste na possibilidade das empresas, sobretudo financeiras, fazerem uso de satélites artificiais para comunicação de dados contábeis.

Em que pese a existência de opiniões em contrário, a melhor interpretação é a de que a proteção de que trata esse inciso recai sobre as comunicações, em suas diversas modalidades, e não sobre os dados ou informações que estão sendo comunicados. Assim também pensa Ferraz Jr.³: *“Obviamente, o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefonia”*. Quanto às informações contidas nessa comunicação, sua proteção se dará pela legislação constitucional ou mesmo infraconstitucional específica, conforme seu conteúdo. Assim, se a comunicação versar sobre aspectos íntimos das pessoas, estarão sob o manto da proteção à intimidade (inciso X do art. 5º). Se foram informações sobre movimentação bancária, será aplicável a legislação que rege essa matéria. O que a Constituição veda é que um terceiro, que nada tem a ver com a relação comunicativa, entre na transmissão (por qualquer de seus modos) e acesse indevidamente os dados transmitidos.

² BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, pág. 73.

³ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Sigilo Fiscal e Bancário*. In: PIZOLIO, Reinaldo, e GAVALDÃO Jr., Jayr Viégas (Coordenadores). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo, Quartier Latin, 2005, pág. 25.

Se, por hipótese, um magistrado, em situação prevista legalmente, determina o acesso do fisco à movimentação financeira de um determinado contribuinte, não se há de cogitar da interceptação das ordens de pagamento feitas eletronicamente, emitidas pelo titular da conta. Deve, entretanto, o banco repassar ao fisco as informações armazenadas em sua base de dados. Não cabe falar, aqui, em sigilo de dados.

Em reforço dessa linha interpretativa, de que apenas o ato comunicacional está protegido pelo inciso XII, Ferraz Jr.⁴ lembra que o texto constitucional estabelece essa vedação em caráter absoluto, com ressalva apenas quanto às comunicações telefônicas. E o faz em face de sua volatilidade. Nas comunicações por correspondência, telegráfica e de dados, na presença do interesse público, é possível a reconstituição das informações transmitidas e a obtenção de provas com base nos vestígios materiais da comunicação: a carta guardada, o telegrama, as informações armazenadas em um computador. Ao contrário, o conteúdo das conversas telefônicas se perderia por completo, se não fosse a permissão, nos casos especificados, de suas gravações, comumente denominadas “*grampos telefônicos*”.

Pelo exposto, resta demonstrada a inaplicabilidade do inciso XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao sigilo bancário.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco, em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

No caso em tela, ressalte-se, a movimentação financeira objeto de autuação não se encontrava adequadamente escriturada nem suportada por documentos hábeis e idôneos, como seria obrigação da recorrente, a teor do disposto no art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I-escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II-Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

⁴ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Obra citada, pág. 27.



III-em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, ...;

III - contribuição de melhoria,

§ 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.

O *caput* do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.



Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

[...]

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:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

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

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Afasto, assim, as alegações da recorrente quanto à necessidade de ordem judicial para o afastamento de seu sigilo bancário.

A seguir, resta apreciar a alegada irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001. Essa matéria se encontra imbricada com outra lei, a de nº 10.174/2001. Para sua análise, necessário se faz breve retrospecto das alterações legislativas ocorridas, envolvendo essa lei e sua aplicação.

A Lei Federal nº 9.311, de 24/10/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), disciplinou também a fiscalização e a

utilização dos dados relativos à arrecadação dessa contribuição social em seu artigo 11, a seguir transcrito (grifo não consta do original):

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

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

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

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

§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização.

Posteriormente, outra Lei Federal, a de nº 10.174, de 09/01/2001, deu nova redação ao parágrafo 3º acima, que passou a vigorar da seguinte forma (grifo não consta do original):

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

Observa-se que a alteração passou a permitir à Receita Federal a utilização de informações decorrentes da fiscalização e arrecadação da CPMF com o fim de instauração de procedimento administrativo tendente à apuração de eventuais créditos tributários de outros tributos, como, por exemplo, o imposto sobre a renda. Em outras palavras, as informações da CPMF passaram a servir como parâmetro para a fiscalização de outros tributos.

De pronto, o órgão fiscalizador começou a utilizar tão valioso instrumento para procedimentos fiscais abrangendo os períodos ainda não atingidos pelo prazo decadencial, vale dizer, períodos anteriores à alteração legislativa introduzida pela citada Lei nº 10.174/2001. Seu entendimento foi de que se tratava de norma procedimental ou formal, de aplicabilidade imediata, nos termos do artigo 144, § 1º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Sua aplicação se fez, na maior parte dos casos, de forma conjugada com as disposições do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, rigorosamente conforme ocorreu no presente caso.



Muitas foram as vozes que se levantaram contra a aplicação da Lei nº 10.174/2001 para apuração de crédito tributário referente a períodos anteriores à sua vigência, atribuindo-lhe conteúdo material e não meramente procedimental. Em assim sendo, não se aplicaria o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, mas sim o art. 105 do mesmo diploma legal, o qual veda a aplicação retroativa. Essas vozes se materializaram em ações judiciais, que foram, afinal, apreciadas pelo STJ.

A partir do início de 2004, aquela corte vem decidindo de forma reiterada, com o conteúdo a seguir transcrito (os grifos não constam do original):

"[...]

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

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

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

O trecho transcrito é da ementa de acórdão prolatado pelo STJ no Recurso Especial nº 623.929-PR (DJ 30/08/2004). Com idêntico teor, acórdãos nos seguintes processos, entre muitos outros: RESP nº 498.354-SC (DJ 16/02/2004); RESP nº 506.232-PR (DJ 16/02/2004); RESP nº 576.304-PR (DJ 22/03/2004); RESP nº 608.274-PR (DJ 31/05/2004); RESP nº 617.092-PR (DJ 22/11/2004). Relator: Min. Luiz Fux.

Embora o foco da discussão no STJ tenha sido a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, e não propriamente a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (nem poderia ser, pois a competência para tal é deferida ao STF), o ponto 7 da ementa acima transcrita admite a aplicação conjunta dos dois dispositivos, sem qualquer restrição ou ressalva.

Exatamente esse é o meu entendimento: por se tratar de norma de caráter procedimental, a qual amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, a aplicação da Lei nº 10.174/2001 é imediata ao lançamento. De se observar que é outra a lei material que autoriza a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com vigência a partir de 1997, que não está em questão aqui.



Sobre o assunto, cabe ainda mencionar o Acórdão CSRF 04-00108, de 22/09/2005, cuja ementa transcrevo abaixo, para bem ilustrar o entendimento já pacificado na esfera administrativa:

“LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Pelo exposto, rejeito os argumentos contrários à aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001. Quanto ao Decreto nº 3.724/2001, trata-se de regulamentação das disposições legais, pelo que também não se há de falar de qualquer irregularidade em sua aplicação.

Finalmente, afirma a recorrente que movimentação financeira não seria motivo para lançamentos tributários, nem depósitos bancários prova incontestada de receitas omitidas. A irresignação da recorrente se dirige, vê-se, contra o lançamento efetuado com base em presunção legal.

As presunções legais são regras que reconhecem a enorme dificuldade da prova direta da omissão, e permitem, em determinadas situações, que a prova se faça por via indireta. A lei reconhece que, na esmagadora maioria dos casos, um fato mais facilmente cognoscível e provado, denominado fato indiciário, está associado a outro fato, mais difícil de ser provado diretamente, a omissão de receitas.

É a lei que reconhece esse vínculo e elege os fatos indiciários, os quais, devidamente provados pelo Fisco, permitem a presunção da ocorrência de omissão de receitas. Também é a lei que estabelece de que forma serão quantificadas essas receitas. Nessas situações, cabe integralmente ao Fisco a prova da ocorrência dos fatos indiciários, os quais não podem ser presumidos, sob pena de haver presunção sobre presunção.

A mesma lei reconhece que pode haver algumas situações em que o fato indiciário não esteja associado à omissão de receitas. Mas, nesses casos, o ônus da prova recai sobre o contribuinte. Provado pelo Fisco o fato indiciário, cabe ao contribuinte apresentar a prova de que, em seu caso específico, não foram omitidas receitas.

No caso ora discutido, foi utilizada presunção legal relativa, a saber, aquela do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito:

“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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.



§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, [...]

§ 4º Tratando-se de pessoa física, [...]

[...]

A Turma Julgadora não acatou, em primeira instância, os argumentos da então impugnante. O mesmo faço aqui.

Provado está o fato indiciário. A base legal já mencionada autoriza ao Fisco a presunção da ocorrência de omissão de receitas, ressalvada à empresa prova em sentido contrário. Ou seja, o ônus da prova resta invertido, cabendo agora à empresa fazer a comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos. É a interessada quem tem que provar, de forma individualizada, a origem de cada um dos créditos/depósitos efetuados em sua conta-corrente como forma de elidir a presunção de omissão de receitas. Neste caso, a recorrente tem não apenas o direito, mas também o dever de fazer a prova em contrário, se pretende afastar a tributação que lhe é imposta. E desse ônus ela não se desincumbiu.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista no art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), já transcrito alhures neste voto.

Ao descumprir essa obrigação, a recorrente queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por sua conta-corrente. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Também não é demais registrar que a Súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, bem assim a jurisprudência administrativa colacionada pela recorrente, se referem à legislação pretérita, anterior à vigência da Lei nº 9.430/1996.

Por todo o exposto, voto por reconhecer a decadência do direito da Fazenda



Nacional de constituir créditos tributários do IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2001, e de PIS e COFINS por fatos geradores ocorridos até o mês de maio de 2001 e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário interposto.



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator