MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	: 19515.003088/2003-09
Recurso nº	: 141.667
Matéria	: IRPJ e REFLEXOS – ANO-CALENDÁRIO: 1999
Recorrente	: CERCES COMÉRCIO E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.
Recorrida	: 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO I/SP
Sessão de	: 08 de dezembro de 2005
Acórdão nº	: 103-22.220

NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DISSOLUÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. A dissolução não é causa de nulidade, por ilegitimidade passiva, do lançamento de ofício, porque apenas assinala o momento em que, sem perder a personalidade jurídica, a autuada deixou de agir na busca do objeto previsto em seu estatuto.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa postulada com supedâneo na recusa à produção de prova pericial, quando esta se revela inteiramente dispensável, considerando que a autuada somente depende de dados e documentos que poderiam ser trazidos comodamente à colação pela própria reclamante, nada justificando a participação de um *expert* para contradizer as assertivas do agente fiscal, tais os aspectos meramente contábeis e jurídicos abrigados na imputação e nos quesitos formulados na contestação.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. Não tem amparo o pedido de anulação da decisão recorrida sob o argumento de que o indeferimento do pedido de perícia não está devidamente motivado, quando o julgador bem delineou o caráter cristalinamente protelatório de que se revestia o pleito, sob a constatação de que nos autos alojam-se extratos bancários, demonstrativos e outras peças acostadas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Tornou-se pacífico na jurisprudência deste Conselho que as instâncias administrativas carecem de competência para apreciar a argüição de inconstitucionalidade de lei.

NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM ORDEM JUDICIAL. Conforme a jurisprudência do STJ, a exegese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que não alcançado pela decadência, podendo a autoridade fazendária exigir das instituições bancárias as informações necessárias à realização do ato, sem depender de provimento judicial que o determine.

Processo nº : 19515.003088/2003-09
Acórdão nº : 103-22.220

VÍCIO FORMAL. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO ANTERIORMENTE AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PESSOA JURÍDICA COM INSCRIÇÃO CANCELADA NO CNPJ. Se o Fisco investiga contribuinte cuja inscrição no CNPJ já consta como cancelada, a imposição de requisito para a quebra de sigilo bancário, consistente na anterioridade da inauguração do procedimento fiscal em relação à intimação aos bancos, constituiria rigor formal excessivo que somente ampliaria a possibilidade de concretização dos riscos à realização do interesse púbico, podendo tornar a capacidade contributiva um ideal inalcançável, afora a elevada probabilidade de resultar em agressão à legalidade, à verdade objetiva e à isonomia. Em circunstâncias tais, a imediata expedição de requisições aos bancos revela o emprego de formalismo em medida razoável e suficiente para propiciar adequado grau de certeza, sem ferir os direitos do administrado, segundo as orientações do artigo 2º, IX, da Lei nº 9.784/99.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. Os depósitos bancários de origem não comprovada são merecedores da presunção de omissão de receitas, conforme disciplina o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

IRPJ. CSSL. RECUSA À ENTREGA DOS LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS AO EXAME DO FISCO. ARBITRAMENTO. A regra extraída do artigo 47, III, da Lei nº 8.981/95, não oferece opção distinta do arbitramento do lucro em caso de lançamento de ofício do IRPJ e CSSL, se o contribuinte não entrega os livros contábeis e fiscais ao exame da autoridade fazendária.

PIS. COFINS. RECEITAS APURADAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. As obrigações tributárias correlatas ao PIS e à COFINS decorrem da receita auferida, ainda que detectada com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERCES COMÉRCIO E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ e da CSSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

Processo nº : 19515.003088/2003-09
Acórdão nº : 103-22.220

FORMALIZADO EM: 27 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA,ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 19515.003088/2003-09
Acórdão nº : 103-22.220

Recurso : 141.667
Recorrente : CERCES COMÉRCIO E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal que resultou na lavratura de autos de infração, sendo cobrados os recolhimentos de IRPJ (fls. 564/570), PIS (fls. 571/577), COFINS (fls. 578/584) e CSLL (fls. 585/589), além da multa de ofício e dos juros.

De acordo com o termo de verificação, às fls. 520/524, a pessoa jurídica foi intimada no dia 18/12/2002 a apresentar os livros e documentos contábeis e fiscais, bem como os extratos bancários relativos às contas bancárias que deram origem à movimentação financeira do ano-calendário de 1999 (fl. 326, 375 e 376).

Das diligências realizadas nos bancos ABN Amro Real, Bradesco, Banco do Brasil, Itaú e Santander do Brasil, os agentes fiscais obtiveram, mediante requisição de informações sobre movimentação financeira – RMF, dados constantes das fichas cadastrais da fiscalizada, além de extratos da conta corrente e instrumentos de outorga de poderes a terceiros, tudo em conformidade ao art. 6º da LC 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001. Acresce considerar que a Fiscalização promoveu os lançamentos de ofício aqui reunidos na vigência do art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que introduziu nova redação ao parágrafo 3º da Lei nº 9.311/96.

No curso das investigações, a advogada Ana Luíza Azevedo, representante do sócio-gerente delegado Walter Persson Hildebrandi (fls. 764/765), respondendo à intimação lavrada em nome da fiscalizada, asseverou, no dia 24/01/2003, que o conjunto dos livros e documentos contábeis e fiscais ficou sob a guarda do ex-sócio José Pereira de Melo, residente em Peruíbe – SP (fl. 379). Quanto aos extratos bancários, alegou-se, na mesma peça, que não havia norma legal que, em relação a fatos ocorridos em 1999, impusesse à contribuinte o dever de manter em sua contabilidade, à disposição do Fisco, a movimentação financeira nas instituições

bancárias, daí invocando, ainda na fase inquisitorial, o amparo de dispositivo constitucional que vedaria a quebra de sigilo (fl. 379).

Em 06/02/2003, a Fiscalização intimou o ex-sócio José Pereira de Melo (fl. 391) a entregar os livros e os documentos contábeis e fiscais, sem êxito, contudo, tal a omissão e o silencio do intimado.

Em 10/03/2003, o Fisco requisitou da pessoa jurídica a comprovação da origem dos recursos creditados ou depositados nas contas correntes, no período entre janeiro e dezembro de 1999 (fls. 423/511). Em 31/03/2003, a procuradora do sócio-gerente, em carta-resposta, reiterou a impossibilidade material de comprovar o que fora requisitado, renovando os esclarecimentos já prestados, assentando que, em virtude do encerramento das atividades empresariais, os elementos exigidos ficaram sob a guarda do outro ex-sócio.

No termo às fls. 520/524, o auditor-fiscal consignou que os sistemas internos da Secretaria da Receita Federal revelam que a DIPJ/2000 (fls. 331/374) está completamente preenchida com zeros, em todos os campos que dizem respeito a receitas, custos, despesas, ativo, passivo, patrimônio líquido, demonstrativos de apuração de tributos etc. Também está registrado que a pessoa jurídica não apresentou a escrituração contábil, não obstante a exigência formal, nem exibiu um documento sequer.

Inconformada, a autuada impugnou o feito às fls 592/598. Decisão de primeira instância às fls. 681/692, com ciência no dia 16.04.2004 (fl. 699-verso). Eis a ementa:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
> *Ano-calendário: 1999*
> *Ementa: ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. BASE TRIBUTÁVEL. ERRO DE CÁLCULO. Quaisquer incorreções no cálculo da base tributável não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

PERÍCIA. Prescindível o pedido de perícia, quando estão presentes nos autos os elementos necessários e suficientes para propiciar juízo acerca do mérito da controvérsia.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A existência de depósitos bancários não contabilizados caracteriza omissão de receita, quando o contribuinte deixa de comprovar a origem dos recursos. Corrigem-se os equívocos cometidos na apuração da base de cálculo que redundaram em prejuízo para o contribuinte.

AUTOS REFLEXOS. Aplica-se aos lançamentos de PIS, COFINS e CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Lançamento Procedente em Parte"

Recurso a este Colegiado com a data de entrada de 11/05/2005, na repartição de origem (fls. 711/732). Alega não possuir bens para arrolar, porque já extinta por liquidação voluntária. Nesta oportunidade, invoca os seguintes argumentos:

1) o órgão *a quo* cerceou-lhe o direito de defesa, em razão do indeferimento da prova pericial, pela qual protesta novamente, afirmando que os livros e documentos contábeis, em poder de um dos ex-sócios, não foram examinados pelo Fisco, deixando-se de efetuar o simples cotejo dos valores constantes dos extratos bancários e as declarações de rendimentos da pessoa jurídica do exercício em causa e a do ano-calendário anterior;
2) a decisão recorrida não motivou o indeferimento da prova pericial, o que acarreta a nulidade da decisão, na forma do art. 50 da Lei nº 9.784/99;
3) a autoridade administrativa tem o dever de investigar, sendo inadmissível a realização de lançamento por mera suposição da ocorrência do fato gerador;
4) a exigência formulada nos autos de infração está totalmente estribada em créditos efetuados em contas de depósito ou de investimentos mantidas em instituições financeiras, o que já foi suficientemente condenado, por leviano e infundado, perante o direito brasileiro;
5) a doutrina é inteiramente concorde em que a eventual existência de depósitos em nome de alguém não o torna sujeito passivo do imposto de renda, exatamente por não ficar evidenciado que esse alguém haja adquirido renda;

6) os depósitos apenas sugerem, mas não confirmam, a aquisição de disponibilidade de renda, servindo, no máximo, como presunção relativa;
7) ao Fisco caberia comprovar que a recorrente auferiu renda, não podendo valer-se, tão-somente, dos depósitos para estabelecer tal conclusão;

8) a jurisprudência predominante rejeita o lançamento de imposto de renda, quando o autuante se limita a subsumir os depósitos bancários à hipótese de incidência, sem qualquer esforço para comprovar a aquisição efetiva de renda pela pessoa fiscalizada;
9) quando muito, na hipótese dos autos, estar-se-ia diante de indícios que justificariam um aprofundamento da fiscalização;
10) também descabe respaldar o lançamento ora discutido com fundamento nas disposições legais hoje vigentes – Leis nº 9.430/96, 9.481/97 e 9.532/97 – porquanto a legislação em lume simplesmente permite que os depósitos sejam utilizados para fins de arbitramento, o qual, quando cabível, haverá de realizar-se da forma que mais favorecer o contribuinte, competindo à lei, e só à lei, definir os critérios que conduzirão à administração tributária a tal desiderato;
11) o exame mais acurado da autuação resulta claro que a Fiscalização não delineou o nexo entre os valores apurados por meio das contas bancárias e os fatos que pudessem representar omissão de receitas, criando, isso sim, uma ficção sem base em lei para constituir a absurda exigência;
12) não se alegue que o Fisco poderia proceder com o apoio na Lei nº 9.430/96 e nos ditames da Lei nº 10.174/2001, esta última eivada de vícios de inconstitucionalidade, por autorizar a quebra do sigilo bancário do cidadão, avançando em sua intimidade para cumprir objetivos meramente fiscais;
13) de outros vícios padece a legislação ordinária, quais sejam, o descumprimento ao disposto no art. 65 da Carta Magna, posto ser a lei o resultado exclusivo da aquiescência de uma das Casas Legislativas – O Senado, afora a agressão ao art. 145 da Constituição da República;
14) por fim, ressalta a defesa que o fornecimento de informações à Fazenda Pública está subordinado à prévia existência de processo judicial instaurado contra o titular da conta, como reconhece a jurisprudência majoritária, e que a irretroatividade da lei que se utilizou para lastrear o feito assinala outra flagrante inconstitucionalidade, a teor do art. 150, III, alínea "a", e art. 5º, XXXVI.

Em sustentação oral, pela palavra da advogada Drª Adriana Oliveira e Ribeiro, OAB/DF nº 19.961, a recorrente adicionou as seguintes razões:

1)a pessoa jurídica está extinta, conforme a ficha cadastral fornecida pela Junta Comercial;
2) sua inscrição está cancelada no CNPJ;
3) a extinção da personalidade jurídica da autuada ocorreu anteriormente à lavratura do auto de infração;
4) não há como "ressuscitar" a inscrição cadastral no CNPJ apenas para colocá-la na qualidade de devedora;
5) a responsabilidade tributária recai sobre os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação;
6) a autuação está eivada de nulidade, tal a ilegitimidade passiva;
7) o procedimento também está maculado com vício de forma, considerando que a fiscalização iniciou-se em 18.12.2002, quando o agente fiscal intimou a autuada a exibir livros e documentos do ano-calendário de 1999, posteriormente às requisições aos bancos (RMF), emitidas em novembro de 2002, com ciência em 29.11.2002 e 06.12.2003;
8) significa dizer, pelo exposto, que sequer havia fiscalização em andamento na época da expedição das RMF, uma vez que a recorrente nem estava intimada no momento em que foram cientificadas as instituições financeiras;
9) os casos em que a autuada pode ter sido enquadrada, para fins de emissão de RMF, são, de duas, uma:
   i. omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicação de renda fixa, o que denotaria o equívoco do agente fiscal, porquanto a infração tipificada na autuação corresponde à omissão de receita operacional, fato que não é causa eficiente ao exame indispensável;
   ii. cancelamento da inscrição no CNPJ, o que só confirmaria a tese de ilegitimidade passiva, já alegada.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

De início, as questões preliminares.

No que tange à ilegitimidade passiva, consta nos autos o registro, na Junta Comercial, da dissolução da fiscalizada. Ocorre que o artigo 32 da Lei de Registro Público das Empresas Mercantis e Atividades Afins, em seu artigo 32, II, c, nitidamente distingue a dissolução da extinção da pessoa jurídica, *in verbis*:

> *"Art. 32. O registro compreende:*
> *I - ----------;*
> *II - O arquivamento:*
> *a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;"*

Além disso, a lei em tela realça, em seu artigo 1º, que o Registro Público das Empresas Mercantis se destina a dar garantia, publicidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos submetidos a registro, bem como a cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e a manter atualizadas as informações pertinentes.

Separadas essas premissas, acentue-se o fato de que a recorrente não comprovou sua extinção. Ao contrário do que afirma, a continuidade da personalidade jurídica se ressalta de certas evidências aqui presentes, dentre as quais a última procuração à fl. 796, mediante a qual CERCES COMÉRCIO E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA, no dia 17.10.2005, nomeou e constituiu os procuradores José Ricardo da Silva e Adriana Oliveira e Ribeiro para defendê-la neste processo.

Alfredo de Assis Gonçalves Neto[1] nos ensina que, *"se fosse possível equiparar a pessoa jurídica à pessoa natural, poder-se-ia dizer que a dissolução é o momento, como a morte, em que a sociedade deixa de agir na busca do objeto previsto no estatuto, sendo a liquidação o processo, que se segue à dissolução, à semelhança do inventário dos bens do autor da herança. No entanto, na liquidação a sociedade permanece existindo, só perdendo sua personalidade jurídica quando se der sua extinção, isto é, quando for concluída a liquidação."*

Com efeito, o objetivo da liquidação é a realização do ativo e o pagamento do passivo da sociedade. Após, se restar patrimônio líquido, este será partilhado entre os sócios, proporcionalmente à participação de cada um no capital, se outra razão não houver sido acordada, seja no contrato social, seja em ato posterior. Concluída a partilha, encerra-se o processo de extinção da sociedade empresária, com a perda de sua personalidade jurídica (Fábio Ulhoa Coelho, in Manual de Direito Comercial, Saraiva, 15 ª edição, páginas 178/179).

Diante da certidão do órgão de Registro e da procuração já referida e em face do silêncio da autuada, impossível reconhecer a extinção alegada. Nesse sentido, resta-me recusar-lhe a ilegitimidade questionada.

Em vista dos fatos narrados na acusação, não se pode concordar com a tese de cerceamento do direito de defesa postulada com supedâneo na recusa à produção da prova pericial desejada, inteiramente dispensável, à luz da descrição fática. Percebo, sim, que a autuada somente depende de dados e documentos que poderiam ser trazidos comodamente à colação pela reclamante, nada justificando a participação de um *expert* para contradizer as assertivas do agente fiscal, considerando os aspectos meramente contábeis e jurídicos abrigados na imputação e nos quesitos formulados na contestação. Se os livros e documentos da contabilidade são necessários ao cotejo dos valores constantes nos extratos bancários e nas declarações de rendimentos, segundo os argumentos da recorrente à fl. 714, cabia,

[1] Lições de direito societário, Editora Juarez de Oliveira, 2ª edição, pág. 341.

então, à própria fiscalizada providenciar a juntada desses elementos em sua defesa, até porque – é cediço – foram deixados sob a guarda de um dos sócios (fl. 513), que se comprometeu a preservá-los. Aliás, vale recordar que o art. 4º do Decreto-Lei nº 486/69 impõe à pessoa jurídica o dever de conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, a escrituração, correspondências e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Dessa forma, também nego o pedido, em linha compatível com a seguinte assentada:

> *"PEDIDO DE PERÍCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame técnico é desnecessário para a solução das lide. Recurso negado"* (Acórdão nº 203-05.811, Relator Renato Scalco Isquierdo, Sessão de 17.08.99)

Por outra, não cabe a anulação da decisão recorrida sob o argumento de que o indeferimento do pedido de perícia não está devidamente motivado. O item 10 do voto do relator, à fl. 686, reúne os motivos pelos quais o julgador não acolheu o requerimento, oportunidade em que bem delineou o caráter cristalinamente protelatório de que se revestia o pleito, sob a constatação de que nos autos alojam-se extratos bancários, demonstrativos e outras peças acostadas.

Quanto à inconstitucionalidade das leis que lastrearam o lançamento de ofício, é pacífico o entendimento de que este Colegiado carece de competência para apreciá-la. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público **ou por considerá-lo inconstitucional** (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original). Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de

constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a *posteriori*, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que *"os Poderes Executivo e Legislativo, **por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade** -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais"*

(RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se observa no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver

impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão *ad quem* deve aplicar a lei vigente. Se deixasse de fazê-lo, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. A sólida jurisprudência administrativa, como já destacou, é firme no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000.

Ainda em sede preliminar, é infundada a idéia de que a quebra de sigilo bancário só pode ser decretada por ordem judicial. No ponto, aproveito a seguinte ementa, recolhida da jurisprudência do STJ, que reproduzo para servir-me de orientação neste processo, obedecendo às diretrizes daí desenhadas:

> *"TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.*
>
> *1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela*

Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei

complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

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

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art, 6º dispõe: "Art. 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."

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

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

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se

verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

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

9. Recurso Especial desprovido, para manter o acórdão recorrido." (Resp nº 685.708, DJ de 20.06.2005, Relator Ministro Luiz Fux).

É importante enfatizar que a Corte Superior, no julgamento acima destacado, considerou válida a aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e 1º da Lei nº 10.174/2001 a fatos ocorridos no pretérito, tal e qual o caso concreto apreciado. Essa posição também já foi expressa pelo STJ no Informativo 259, assim redigida:

"QUEBRA. SIGILO BANCÁRIO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O art. 6º da LC n. 105/2001, que disciplina a quebra do sigilo bancário, pode ser aplicado a casos em que o período a ser investigado seja anterior a sua própria vigência (art. 144, § 1º, do CTN). Precedentes citados: MC 7.513-SP, DJ 30/8/2004, e REsp 505.493-PR, DJ 8/11/2004. REsp 628.527-PR, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 6/9/2005."

No que diz respeito à alegação de vício formal, repudio a nulidade suscitada. É visível que o comportamento do agente fiscal não violou os cânones que determinam a garantia da ampla defesa. O rigor formal aqui requerido somente ampliaria a possibilidade de concretização dos riscos à realização do interesse público. A capacidade contributiva da autuada, a ser aferida a partir de sua movimentação bancária, logo de plano aparentando incompatibilidade com as receitas declaradas, poderia configurar um ideal inalcançável, levando-se em conta que o Fisco investigava contribuinte cuja inscrição no CNPJ já constava como cancelada, por requerimento da própria fiscalizada. Por isso, julgo conveniente temperar a obrigatoriedade do rito descrito no Decreto nº 3.724/2001 com a razoabilidade necessária à efetivação da justiça no caso em exame, ao verificar que os indícios consistentes no cancelamento voluntário da inscrição desde então apontavam para o perigo do desaparecimento daquela em cujo nome transitou vultosa quantia, situação que em si conservava os

inconvenientes de uma elevada probabilidade de resultar em agressão à legalidade, à verdade objetiva, à isonomia e à capacidade contributiva, mormente se imposta ao Fisco a prévia intimação ao titular das contas movimentadas, como se aí houvesse um pressuposto incontornável à requisição às instituições bancárias.

Desse modo, merecem aplausos a diligência e o bom senso do auditor-fiscal, demonstrando atuação irrepreensível na adoção de providências relacionadas à imediata expedição de intimações ao sócio Walter Persson Hildebrandi, às fls. 04/07, enviando-as a endereços diversos em 18.11.2002, todas com ciência no dia 20.11.2002, referindo-se ao mandado de procedimento fiscal – MPF – 08.190.00. 2002-04358-0, à fl. 01, em nome de CERCES COMÉRCIO E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA, bem assim na subseqüente emissão de determinações às instituições financeiras, revelando o emprego de formalismo em medida razoável e suficiente para propiciar adequado grau de certeza, sem despender-se do respeito aos direitos do administrado, segundo as orientações emanadas do artigo 2º, IX, da Lei nº 9.784/99.

No mérito, os depósitos bancários de origem não comprovada são merecedores da presunção de omissão de receitas, conforme disciplina o artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Trata-se, indubitavelmente, de uma presunção relativa – bem lembrou a recorrente - que poderia ser desconstituída pela autuada, mediante prova em contrário. No entanto, a fiscalizada preferiu concentrar sua defesa no ataque à constitucionalidade da norma, desprezando a matéria fática que é pertinente ao tema. Entretanto, há que se decretar a anulação das exigências referentes ao IRPJ e à CSSL, por erro na determinação do montante tributável. A regra extraída do artigo 47, III, da Lei nº 8.981/95, não oferece opção distinta do arbitramento em caso de lançamento de ofício, se o contribuinte não entrega os livros contábeis e fiscais ao exame da autoridade fazendária, a exemplo do ocorrido no curso do procedimento aqui relatado. Vale dizer, em resumo, que a totalidade dos recursos movimentados nas contas descobertas, cuja origem não se esclareceu, malgrado retratem a receita, com supedâneo na lei, são, por outro lado, insuscetíveis de descrever a realidade tributável conhecida como lucro real sem o apoio da escrita comercial e fiscal, suporte probatório

essencial à modalidade em lume. Tal conclusão restringe-se às aludidas exações, não se estendendo à Cofins e ao Pis, uma vez que as obrigações tributárias que lhe são correlatas decorrem da receita auferida, ainda que somente detectada com o auxílio de mecanismos indiciários regulados em lei.

Pelo que relatei, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as exigências do IRPJ e da CSSL.

Sala das Sessões, DF, em 08 de dezembro de 2005

FLÁVIO FRANCO CORRÊA