



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

Processo nº 10821.000123/2004-72
Recurso nº 161.125 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.215 – 1ª Turma Especial
Sessão de 06 de abril de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - EXCLUSÃO DO SIMPLES
Recorrente M.I.G. STRAIOTTO - EPP
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 1999

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMAL. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. (Súmula no. 35 do CARF).

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Súmula no. 32 do CARF).

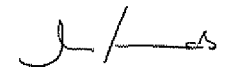
Tributam-se como omissão de receita os valores creditados em conta corrente em instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, responde referir-se a receitas auferidas e não levadas ao conhecimento do Fisco, tampouco oferecidas à tributação.

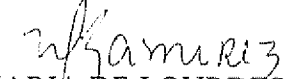
OMISSÃO DE RECEITA. EXCESSO DE RECEITA NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES. EXCLUSÃO. Caracterizada a hipótese de omissão de receita e a conseqüente superação do limite de receita admissível na sistemática do Simples, segue-se a exclusão do contribuinte de dita forma de tributação favorecida.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente o Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni.


ANA DE BARROS FERNANDES - Presidente


MARIA DE LOURDES RAMIREZ - Relatora

EDITADO EM: 12 AGO 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pallastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Diniz Raposo e Silva André Almeida Blanco e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Adoto, integralmente, o relatório da DRJ em Campinas/SP, o qual passo a reproduzir:

“Trata-se de dois procedimentos: o primeiro, processado nos autos sob nº 10821.000123/2004-72, respeitante a auto de infração (fls. 256/304), dado à ciência do Contribuinte em 04/03/2004, decorrente da apuração de omissão de receita no ano-calendário de 1999, no âmbito do qual se formulam exigências das espécies tributárias compreendidas na sistemática do Simples (IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, Cofins e Contribuição para a Seguridade Social), tudo seguido da competente impugnação tal como apresentada em 02/04/2004 (fls. 308/328); o segundo, processado nos autos sob nº 10821.000171/2004-61, referente à exclusão do Simples (fls. 393/394), dada à ciência do Contribuinte em 06/03/2006, à conta de superação do limite de receita bruta admissível no Simples no ano-calendário de 1999, esta também seguida da competente manifestação de inconformidade com data de protocolo de 03/04/2006 (fls. 397/401).

Por força da Portaria SRF nº6.129, de 02 de dezembro de 2005, art. 1º, incisos I e II, os autos sob nº 10821.000171/2004-61 foram juntados por anexação aos de nº 10821.000123/2004-72.

Conforme "Termo de Constatação Fiscal", às fls. 256/261, 263/269, mais a declaração do Contribuinte à fl. 262, extrai-se:

1. Em 11/09/2003, foram solicitados extratos bancários de contas-correntes deste Contribuinte, mantidas junto à Caixa Econômica Estadual de São Paulo S.A. e ao Banco Itaú S.A., respeitante ao ano-calendário de 1999.

2. Em 06/10/2003, o Contribuinte apresentou os extratos pertinentes conta-corrente mantida no Banco Itaú (fls. 18/103).

3. A partir dos extratos mencionados, deu-se curso à feitura d'uma relação de depósitos/créditos na indigitada conta-corrente (Banco Itaú) — nomeada "Extrato de Crédito", conforme fls. 105/120 — a qual teria ficado livre de "*valores decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica*", bem como de "*resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos bancários*". De toda forma, foi solicitado ao Contribuinte, em 13/10/2003, que conferisse o trabalho feito. Demais disso, requereu-se-lhe comprovar a origem dos valores assim depositados/creditados na conta corrente em apreço, que totalizou R\$ 2.612.300,98 (fl. 258).

4. Em 22/10/2003, o Contribuinte responde e justifica que os valores depositados/creditados na conta-corrente mantida no Banco Itaú seriam, em verdade, correspondentes ao "*faturamento das empresas UNA MATERIAIS PARA*

CONSTRUÇÃO LTDA-EPP e MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP" (fl. 122), relativo ao ano-calendário de 1999. A propósito, o Contribuinte junta as folhas de rosto das DIPJ (Simples) das referidas pessoas jurídicas, nas quais vão consignados os valores de receita bruta declarados mês a mês para o ano-calendário de 1999 das mencionadas pessoas jurídicas. No caso, totalizando para o ano em consideração, R\$ 379.922,05 para a UNA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP, e R\$ 321.858,46 para a MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP.

5. Em 30/10/2003, o Contribuinte apresentou os extratos pertinentes à conta-corrente mantida na Caixa Econômica Estadual (fls. 128/139). Pondera a fiscalização que, em 31/10/2003, repetiu, aqui, o mesmo procedimento tomado em relação à conta-corrente mantida no Banco Itaú — confeccionou-se um "Extrato de Crédito", conforme fls. 141/145, já desconsiderados os aportes que não representariam ingressos novos, dando-se tudo à avaliação do Contribuinte (fl. 140). Na conta-corrente em referência, a fiscalização totalizou R\$ 406.555,29 em depósitos/créditos. A esse propósito, ele, Contribuinte, em 12/02/2004, justifica que os valores depositados/creditados na conta-corrente mantida na Caixa Econômica Estadual, assim como os anteriores, referentes a depósitos/créditos na conta-corrente mantida no Banco Itaú, seriam correspondentes ao "faturamento da empresa UNA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP" (fl. 148) e ao da "empresa MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP" (fl. 167), relativos ao ano-calendário de 1999. Acresceu-se, ainda, que houve trânsito de valores — por meio de cheques — da conta-corrente mantida na Caixa Econômica Estadual para a conta-corrente mantida no Banco Itaú, isto num total de R\$ 107.367,00, conforme demonstrativo elaborado pelo próprio Contribuinte à fl. 254.

6. Em resumo, teria transitado pelas contas-correntes mantidas no Banco Itaú e na Caixa Econômica Estadual, o importe de R\$ 2.911.489,27 (R\$ 2.504.933,98, já descontados R\$ 107.367,00, pelo Banco Itaú; mais R\$ 406.555,29, pela Caixa Econômica Estadual). Este Contribuinte, mais as pessoas jurídicas UNA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP e MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP, teriam declarado em DIPJ (Simples) receita bruta no valor total de R\$ 936.657,64 (R\$ 234.877,13 do Contribuinte; R\$ 379.922,05 da pessoa jurídica UNA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP; e R\$ 321.858,46 da pessoa jurídica MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP). Disto resultou a apuração de omissão de receita no patamar de R\$ 1.974.831,63, a qual, de início, foi indistintamente atribuída ao presente Contribuinte bem como às duas pessoas jurídicas referidas.

7. Ao depois, em 19/02/2004, o Contribuinte foi intimado a esclarecer se nos depósitos/créditos efetuados nas contas-correntes em apreço estaria incluído o seu próprio faturamento, bem o quê e também, foi ele intimado a discriminar, mês a mês, qual o quinhão, dos R\$ 1.974.831,63 — reputado receita omitida — seria atribuível a cada uma das pessoas jurídicas mencionadas (Contribuinte, UNA e MADEIRILHA).

8. Em 01/03/2004, o Contribuinte vem e, sobre o questionamento retro, assim se manifesta:

[...] o faturamento excedente no exercício de 1999 apurado por esta fiscalização pertence a empresa MIG STRAIOTTO — EPP e que os mesmos representam os depósitos realizados nas c/c mantidas no Banco Itaú S/A e Nossa Caixa Nosso Banco S/A. (fl. 262).

9. À vista desta resposta, conclui a fiscalização que:

[...] fica caracterizada que a empresa MIG STRAIOTTO-EPP teve uma omissão de receitas no ano-calendário de 1999 de R\$ 1.974.831,63 [] em decorrência dos referidos valores não estarem escriturados no livro caixa e outros livros contábeis e não constar recolhimento de tributo sobre estes valores (fls. 264, verso, 265).

Ao final, a exigência pôde ser dividida em dois tópicos:

1 **INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.** Acrescido o montante de receita omitida à receita originalmente declarada em DIPJ (Simples) — 2000, ano-calendário 1999, as alíquotas pertinentes ao Simples sofrem realinhamento. Exemplo: no mês de fevereiro/1999, considerada a receita acumulada originalmente declarada pelo contribuinte (receita de janeiro, R\$ 17.777,90, mais receita de fevereiro, R\$ 9.903,00, num total de R\$ 27.680,90), a alíquota do Simples seria de **5,40%** (Lei nº 9.317/96, art. 5º, inciso II, alínea "a") a ser aplicada sobre a receita de fevereiro, R\$ 9.903,00 (**R\$ 534,76**) . agora, para o mesmo mês de fevereiro/1999, considerada, além da receita originalmente declarada pelo contribuinte, o total de receita omitida, sempre acumuladas (receita de janeiro, R\$ 149.453,44, mais receita de fevereiro, R\$ 152.113,64, num total de R\$ 301.567,08), a alíquota do Simples seria de **5,80%** (Lei nº 9.317/96, art. 5º, inciso II, alínea "b") a ser aplicada sobre a receita de fevereiro, R\$ 9.903,00 (**R\$ 574,37**). A diferença, **R\$ 36,61** (R\$ 574,37—R\$ 534,76), distribuída entre as espécies tributárias que aí se compreendem, segundos discriminados pelo art. 23 da Lei nº 9.317/96, resultou, para o mês de fevereiro, na formalização de exigências de: IRPJ (R\$ 1,78), Contribuição ao PIS (R\$ 1,78), CSLL (R\$ 6,83), Cofins (R\$ 13,66) e INSS (R\$ 15,57). A multa de ofício, aqui, foi de 75%.

2. **OMISSÃO DE RECEITA.** Considerando-se, mês a mês, a diferença entre, de um lado, a receita que transitou pelas contas-correntes de titularidade deste Contribuinte, mas, de toda forma, sem registro contábil e/ou recolhimento de eventual tributo devido, e, d'outra vista, a receita declarada por ele, Contribuinte, em sua DIPJ (Simples) – 2000, ano-calendário de 1999, e, além disso, o realinhamento de alíquotas antes referido, formularam equivalentes exigências das espécies tributárias compreendidas no Simples. Exemplo: no mês de fevereiro/1999, considerada, além da receita originalmente declarada pelo contribuinte, o total de receita omitida, sempre acumuladas (receita de janeiro, R\$ 149.453,44, mais receita de fevereiro, R\$ 152.113,64, num total de R\$ 301.567,08), a alíquota do Simples seria de **5,80%** (Lei nº 9.317/96, art. 5º, inciso II, alínea "b") a ser aplicada sobre a receita **OMITIDA** em fevereiro, R\$ 142.210,64 (**R\$ 8.248,21**). Consideradas as espécies tributárias pertinentes ao Simples, segundo o discriminado pelo art. 23 da Lei nº 9.317/96, resultou, para o mês de fevereiro, a formalização de exigências de: IRPJ (R\$ 369,75 = 8.248,21*0,13%), Contribuição ao PIS (R\$ 369,75 = 8.248,21*0,13%), CSLL (R\$ 1.422,11 = 8.248,21*1,00%), Cofins (R\$ 2.844,21 = 8.248,21*2,00%) e INSS (R\$ 3.242,40 = 8.248,21*2,28%). A multa de ofício, aqui, foi de 75%.

Daí resultaram as exigências globais nos montantes de, incluídos juros de mora e multa de ofício: R\$ 32.730,20 de IRPJ; R\$ 32.730,20 de Contribuição ao PIS; R\$ 57.187,70 de CSLL; R\$ 114.375,52 de Cofins; e R\$ 209.317,69 de INSS.

Em sua impugnação ao auto de infração, aduz o Contribuinte:

1. Não poderia a fiscalização se valer de dados/informações protegidas pela garantia do sigilo, em especial, o sigilo bancário. Demais disso, a Lei nº 10.174/2001 não operaria efeitos retroativos. A esse propósito, haveriam julgados administrativos e judiciais, bem como doutrina, que corroborariam a tese esposada.

2. A fiscalização teria procedido à auditoria num prazo "*extremamente exíguo*", bem o quê, "*inexplicavelmente*", teria subtraído do valor movimentado em suas contas-correntes "*faturamento declarado, por interpostas pessoas jurídicas*" (fl. 313).

3. Os dados obtidos a partir de seus extratos bancários foram tratados de forma "*aleatória*". (fl. 316).

4. A diferença entre, de um lado, o montante apurado a partir dos extratos de contas-correntes de titularidade do Impugnante, e, d'outra linha, o total declarado em DIPJ (Simples) por três pessoas jurídicas (aí incluído o Autuado), não poderia ser imputada exclusivamente ao Contribuinte. Aliás, existiria exemplo na legislação pátria que indicaria a necessidade, em casos que tais, de se efetuar o devido rateio de "*possível receita omitida*" (fl. 326) entre as três pessoas jurídicas envolvidas (incluído o Contribuinte) – seria a Lei nº 10.833/2003, art. 3º, § 8º, inciso II.

5. As pessoas jurídicas UNA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP e MADEIRILHA MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA-EPP não teriam sido "*intimadas, fiscalizadas ou auditadas*" (fl. 324; destaques do original).

Já na manifestação de inconformidade, pondera o Contribuinte que, enquanto não decidida a lide administrativa processa nos autos sob nº 10821.000123/2004-72, os efeitos de sua exclusão do Simples deveriam remanescer suspensos. Aproveita e repisa, no seu entender, sobre a impossibilidade de se imputar a possível omissão de receita apurada pela fiscalização a uma só pessoa jurídica (a ele, Contribuinte). Junta cópia da impugnação então ofertada contra o auto de infração."

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP, por maioria de votos, julgou procedente em parte, o lançamento, excluindo as exigências de IRPJ relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 1999, porque alcançadas pelo prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (CTN art. 150, § 4º) e indeferiu a solicitação veiculada na manifestação de inconformidade apresentada contra o ato de exclusão do Simples.

Ao apreciar questão sobre a validade do procedimento fiscal se pautar em dados bancários e sobre a suscitada impossibilidade de retroação dos efeitos jurídicos da Lei nº 10.174/2001, esclareceu que o ato de lançamento é norma de conteúdo formal e dinâmica, e que norma posterior, de idêntica natureza, como é o caso da Lei nº 11.174, de 2001, que veio reger o ato de lançamento, pode alcançar e disciplinar fatos ocorridos sob a égide de norma anterior, sempre que no interesse da segurança do crédito tributário, nos termos do § 1º do art. 144, do CTN.

Citando trechos do Parecer PGFN nº 1.649, de 08/01/2004, e do quanto contido no Informativo do STJ sob nº 289, do período de 19 a 23 de junho de 2006, assinalou inexistir qualquer óbice ao desenvolvimento do procedimento fiscal que culminou com a lavratura das exigências. Lembrou, ainda, que foi a própria contribuinte quem ofertou os extratos bancários de sua titularidade à auditoria, quando intimada.

Ressaltou que a análise nos extratos bancários da empresa não demandaria mais tempo do que aquele gasto no presente trabalho, e que, a auditoria elaborou, para cada conta-corrente, planilha denominada "extrato de crédito", todas levadas à ciência da contribuinte para sua análise e considerações, tendo, inclusive, em consequência de uma dessas respostas, descontado do montante total apurado o valor relativo a transferências entre contas



de mesma titularidade, no montante de R\$ 107.367,00, o que afastaria as alegações de exigüidade no trabalho e tratamento aleatório dos dados bancários da empresa.

Observou que em momento algum a contribuinte negou a titularidade das contas correntes e que, diante desse fato, teria tido disponibilidade jurídica e econômica sobre os montantes nelas creditados.

Sobre a alegação de que parte dos valores pertenceriam ao faturamento de outras empresas lembrou que nenhuma prova, nesse sentido, foi feita pela contribuinte que, ao contrário disso, quando instada a discriminar, mês a mês, qual quinhão da receita considerada omitida pertenceria a seu próprio faturamento e qual parte pertenceria às outras duas empresas, afirmou, com suas palavras, que todo o faturamento excedente do ano de 1999 apurado pela auditoria fiscal lhe pertenceria e que seria representado por todos os depósitos realizados nas contas mantidas junto ao Banco Itaú e Caixa.

Ressaltou, também, que a fiscalização teria excluído, da movimentação financeira mantida à margem do conhecimento do Fisco, o que fora escriturado e declarado em DIPJ pela contribuinte, a título de receita no ano de 1999, bem como o quanto declarado em DIPJ pelas outras duas pessoas jurídicas.

Reconheceu a decadência do lançamento de IRPJ para os meses de janeiro e fevereiro de 1999, nos termos do art. 10, § 4º do CTN, afastando-a em relação às demais contribuições em face das disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Observando que a interessada não teria inovado os argumentos de defesa na manifestação de inconformidade apresentada contra o ato de exclusão do Simples, indeferiu a solicitação, ressaltando que o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.317/96, determina a suspensão dos efeitos da exclusão até o julgamento final dos lançamentos.

Cientificada, em 11/06/2007, do resultado do julgamento dos autos de infração e da manifestação de inconformidade, como comprova o Aviso de Recebimento de fl. 449, apresenta, a contribuinte, em 10/07/2007, Recurso Voluntário em face deste Colegiado, em cujas razões de defesa reitera a impossibilidade de utilização, no ano de 1999, de dados bancários sob sigilo, a inaplicabilidade da retroatividade da Lei no. 10.174/2001, afirmando que o PGFN no. 1.649/2002 representaria parecer produzido pela própria parte interessada e restringiria a liberdade de interpretação do então Conselho de Contribuintes. Colaciona julgado do STJ favorável à sua tese.

E prossegue, em suas palavras:

“Como já dito em sede de impugnação, no aspecto da irretroatividade o que se discute não é a existência da omissão de rendimentos através de depósitos bancários de origem improvas, o que no ano de sua ocorrência (1999), já existia previsão legal para seu lançamento (lei 9.430/96), mas sim, se no ano em questão (1999), os dados da CPMF poderiam ser utilizados pela guardiã (Receita Federal) como única e exclusiva forma, para obtenção de base de cálculo para outro tributo.”

Defende que a presunção erigida pelo art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996, colidiria com o processo de criação das presunções legais, pois não estaria estribada na experiência de casos anteriores.

Contesta, ainda, o critério utilizado pela auditoria fiscal para lançamento, afirmando que nas contas-correntes objeto de auditoria teriam circulado valores de três

empresas distintas, o que teria levado a uma exigência fiscal desprovida de critério e proporcionalidade. E continua:

“Ora, o fisco ao aceitar a inclusão no processo pessoas jurídicas não fiscalizadas, e utilizar sua movimentação comercial para obtenção de base de cálculo de tributos em uma terceira empresa fiscalizada, nos parece primeiramente temerário, fazendo surgir indiscutivelmente uma nulidade processual, e sem qualquer precedente de legalidade.”

Reitera os demais argumentos de defesa apresentados na impugnação e na manifestação de inconformidade, pugnando, ao final, pelo acolhimento de suas razões de recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA DE LOURDES RAMIREZ

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Na peça irrisignatória, o impugnante alega carência de poderes para os agentes do Fisco constituírem créditos tributários a partir de informações prestadas pelas instituições financeiras, em razão de retenção da CPMF, relativos a períodos anteriores a janeiro de 2001. Isto porque, durante os citados períodos, era vedada a utilização dessas informações para fins de outros tributos que não a CPMF. Somente em 01/2001, com a promulgação da Lei 10.174/2001, esse impedimento teria sido retirado da ordem legal tributária.

Há que se reconhecer, entretanto, as diferenças existentes entre os diversos tipos de normas existentes em nosso ordenamento jurídico: *normas organizatórias, normas de competência, normas de conduta, normas técnicas e normas punitivas*.

Pela definição do Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO, a *norma de conduta*, no âmbito tributário, disciplina a obrigação de pagar tributo, - “*As normas de conduta ora impõem comportamentos positivos (é obrigatório pagar imposto de renda à União) , ora estatuem condutas negativas (é obrigatório não matar)*”. Tais prescrições não guardam relação com o conteúdo da norma contida no artigo 11, parágrafo 3º, da Lei 9.311/96, que impedia o Fisco de verificar a existência de obrigação tributária relativa a outros tributos, bem como de constituir os respectivos créditos tributários, com base em informações referentes à movimentação financeira do contribuinte. À evidência, a norma que disciplina a conduta do contribuinte com respeito à obrigação de pagar tributo, é de natureza manifestamente distinta daquela que disciplina o procedimento dos agentes fiscais na verificação do cumprimento pelo contribuinte do seu dever de pagar tributo. Neste caso, a primeira, *norma de conduta*, é norma-fim, de natureza material, enquanto a segunda, norma disciplinadora da ação fiscal, é norma-meio, pois tem como objeto verificar a observância da norma-fim pelo contribuinte, sendo, assim, de caráter procedimental ou processual.

15. Aliás, o ilustre doutrinador citado expressa esse entendimento, quando, retomando a citada classificação funcional das normas jurídicas, na sua conhecida obra *CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, cujo excerto relevante é a seguir reproduzido, diz que no Direito Tributário, além das referidas normas organizatórias, de competência, e normas sancionantes, há as *normas de conduta* que expressam as obrigações tributárias e as *normas técnicas* com instruções para recolhimento de tributos. Infere-se, portanto, dentro da conceituação em exame, que as normas que disciplinam os métodos de investigação do Fisco, - que são instruções para a cobrança de tributos -, incluem-se entre as *normas técnicas*, não entre as *normas de conduta*.

“2.2 Tipos de normas encontradas no Direito Tributário

No Direito Tributário encontramos normas organizatórias, construindo o Estado Federal, os órgãos da administração fiscal, as prerrogativas e privilégios do crédito fiscal, a participação de umas pessoas políticas no produto da

*arrecadação de outras etc. Encontramos normas de competência para instituir os tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos, v.g. Encontramos, ainda, **normas técnicas nos instruindo como recolher tributos, como oferecer garantias, como apresentar defesas e embargos às pretensões fiscais e assim por diante. Deparamo-nos, no mais, com as normas de conduta que expressam as obrigações tributárias. O dever de pagar tributos decorre de leis que prescrevem dito dever desde que ocorrente o seu fato gerador no mundo fenomênico (a realização do fato gerador antes abstratamente previsto na norma hipotética). Finalmente, são encontradas as normas sancionantes que punem o descumprimento das obrigações tributárias, e cuja hipótese de incidência é, precisamente, o descumprimento da obrigação**” (in COELHO, SACHA CALMON NAVARRO, CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Rio de Janeiro : Forense, 2000. pg. 23) (grifos nossos)*

Além disso, consoante o Superior Tribunal de Justiça, com excertos abaixo transcritos, pertinentes ao Agravo Regimental no Recurso Especial 726.778, versando sobre matéria idêntica à discutida nos presentes autos -, as normas contidas no artigo 11, parágrafo 3º, da Lei 9.311/96, e no artigo 1º, da Lei 10.174/2001, têm caráter procedimental. Segundo o Egrégio Tribunal, a lei material tem por objeto a obrigação tributária principal, com todos os seus elementos, definindo a hipótese de incidência do tributo. A lei formal cuida de definir métodos e procedimentos dos agentes do Fisco a serem adotados no lançamento. 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. As primeiras, ao contrário destas, têm a retroatividade autorizada pelo artigo 144, parágrafo 1º, do CTN, em que pesem os protestos da impugnante.

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 726.778 - PR
(2005/0027678-4)*

EMENTA

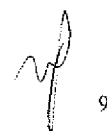
TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN

1. (...)

(...)

4. 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

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



6. 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.

7. 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

VOTO

()

Infere-se, desse dispositivo, que 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.

No âmbito do Direito Tributário lei material é a que tem por conteúdo a obrigação tributária principal, com todos os elementos que a compõem, cuidando de definir a hipótese de incidência em todos os seus aspectos. (Antonio Roberto Sampaio Dória, Da Lei Tributária no Tempo, São Paulo, Obelisco, 1968, p. 315)

A lei formal trata da obrigação tributária acessória, cuidando de definir os métodos e procedimentos que os agentes do Fisco devem observar no ato de lançamento. (José Souto Maior Borges, Lançamento Tributário, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 82)

A lei formal, meramente procedimental, tem aplicabilidade imediata, ao contrário do que se dá com a lei material, que institui tributo, majora alíquota ou amplia base de cálculo. Neste caso, a lei que rege o lançamento é aquela em vigor na data do fato gerador.

Assim, a 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. Segundo precisa lição do mestre francês Paul Roubier, o efeito imediato atinge fatos e situações no período de vigência da lei, não importando que estes fatos tenham origem sob a égide da antiga lei, *facta pendentia* (Les Conflits de Lois dans le Temps, Paris, Sirey, 1929, p. 437, apud Mário Rui Feliciani, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 85, p. 91)

A interpretação 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, leva a concluir que podem os arts. 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ser aplicados 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 não esteja alcançada pela decadência

A este propósito, cumpre transcrever lição do Prof. Antônio Roberto Sampaio Dória acerca do regime intertemporal das normas procedimentais tributárias:

"Se o contribuinte alegar direito adquirido com base em lei formal incidindo no passado, ainda há de presumir que seu interesse em não realizar as prestações positivas supervenientes é ilegítimo, resultando preponderantemente do desejo de não possibilitar fiscalização mais acurada de seus atos e negócios tributados. Em síntese, teria ele adquirido direito a não demonstrar cabalmente o cumprimento de suas obrigações fiscais. É claro que o Direito não poderia condescender com tal pretensão que conduz, em última análise, à negação da observância compulsória de suas próprias normas." (op. citada)

Portanto, impõe-se o reconhecimento da legalidade do presente lançamento no qual a autoridade fiscal lançou mão de informações de extratos bancários do autuado para comprovar a existência de obrigação tributária concernente ao IRPJ e Reflexos, e constituir os respectivos créditos tributários, mesmo referentes a períodos quando tal procedimento era obstado por norma legal, pois que tal proibição foi elidida por norma procedimental editada anteriormente à autuação.

Tal posicionamento, inclusive, já se encontra pacificado neste tribunal, tendo sido objeto da seguinte súmula:

Súmula CARF nº 35: *O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.*

Quanto à presunção erigida no artigo 42 da Lei no. 9.430, de 1996 cumpre observar, apenas, que, a defesa contra uma imputação não é apenas um direito ou um dever do acusado. É antes tudo um ônus. Os depósitos bancários de origem não comprovada admitem presunção legal, relativa, de acréscimo patrimonial e, portanto, de omissão de receitas, conforme preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Nesse contexto, interessante apresentar a lição de José Bulhões Pedreira em "Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas" (Justec – RJ – 1978 - pag. 806) que muito bem representa o entendimento doutrinário sobre a matéria:

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova, invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que



a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso." (g n.)

Tendo sido regularmente e exaustivamente intimada a esclarecer a origem de vultoso numerário creditado em contas correntes de sua titularidade, em valores demasiadamente superiores àqueles declarados como receitas em suas declarações de IRPJ – Simples, admitiu, a contribuinte, que o excesso de receitas apurado pela auditoria fiscal – diferença entre os valores declarados em DIPJ Simples e aqueles creditados em suas contas correntes – corresponderia ao seu próprio faturamento. Ao admitir tal fato a própria recorrente transmutou a presunção de omissão de receitas em omissão de receita de fato, concretamente apurada e determinada.

Quanto à alegação de que nas contas correntes tituladas pela empresa teriam sido creditados valores pertencentes a outras duas pessoas jurídicas e que, somente a contribuinte teria sido penalizada com a presente exigência, uma vez que a auditoria fiscal não teria efetuado procedimento fiscal junto às outras duas pessoas jurídicas, cumpre uma vez mais lembrar que foi a própria contribuinte que admitiu que todo o excesso de faturamento apurado por meio dos depósitos bancários lhe pertenceria, como comprova o trecho abaixo, extraído da resposta à intimação de fls. 262:

“Conforme relato apresentado por esta repartição referente ao Termo de Constatação Fiscal, venho por meio desta declarar para os devidos fins e direitos que o faturamento excedente no exercício de 1999, apurado por esta fiscalização pertence a empresa MIG STRAIOTTO — EPP e que os mesmos representam os depósitos realizados nas c/c mantidas no Banco Itaú S/A e Nossa Caixa Nosso Banco S/A.”

Ademais e, uma vez mais, o ônus de provar tal alegação seria da própria recorrente, observando-se, também neste aspecto, a existência de sumula deste Colegiado, nesse sentido, abaixo transcrita:

***Súmula CARF nº 32:** A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.*

Infundados, também, os protestos da defesa contra os critérios utilizados pela auditoria fiscal para apurar as bases de cálculo dos tributos. O procedimento adotado pela fiscalização beneficiou a empresa recorrente, pois extraiu, dos valores apurados, os valores correspondentes às receitas declaradas pelas outras duas empresas, ainda que não haja previsão legal para tal benefício.

Improcedentes, portanto, as alegações da defesa contra as exigências fiscais e contra a exclusão da empresa da sistemática do Simples.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.


MARIA DE LOURDES RAMIREZ - Relatora