



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10835.002432/2003-47
Recurso nº	140.431 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1999
Acórdão nº	102-48.732.
Sessão de	12 de setembro de 2007
Recorrente	MARCOS ANTÔNIO POMPEI
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa: DECADÊNCIA – É ineficaz o ato administrativo de lançamento apenas quando formalizado após a extinção do prazo legal concedido à Administração Tributária para esse fim.

NORMAS PROCESSUAIS – VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

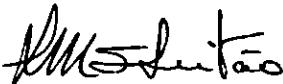
OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Comprovada a origem dos depósitos e créditos bancários em atividade informal exercida pelo contribuinte, deve a tributação ocorrer sob a correspondente matriz legal; por decorrência, defeso ao fisco exigir tributo por meio de presunção que tenha por fatos-base tais valores.


Preliminares rejeitadas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhe parcialmente para cancelar os fatos geradores até outubro de 1998. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei n.º 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves (Suplente convocado), Luiza Helena Galante de Moraes (Suplente convocada) e Moises Giacomelli Nunes da Silva que a acolhem, apresentando declaração de voto o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM.

Relatório

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 10.449.570,50, resultante das omissões de rendimentos em todos os meses do ano-calendário de 1998, identificadas por meio da presunção legal prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 21 de Novembro de 2003, fl. 626, v-IV, com ciência em 22 desse mês e ano, fl. 633, v-IV, e composto pelo tributo, a multa de ofício, prevista no artigo 44, I, da referida lei, e os juros de mora.

O sujeito passivo apresentou Declaração de Ajuste Anual Simplificada – DAAS relativa ao exercício em análise em 28 de abril de 1999, com observação do prazo legal. Esse documento conteve rendimentos tributáveis em montante de R\$ 19.370,00, sendo a principal fonte pagadora a empresa inscrita no CNPJ sob nº 00.752.126/0001-12, rendimentos isentos e não tributáveis que totalizaram R\$ 14.051,99, enquanto os bens somaram R\$ 60.561,33.

Compõem a declaração de bens, um terreno em Presidente Prudente, SP, outro contendo residência em construção, dois automóveis, uma motocicleta, e participação no capital social de duas empresas, sendo ambas do ramo de carnes: Casa de Carnes Baby Beef P. Prudente Ltda e outra sob CNPJ que constitui a fonte pagadora principal. Possuía disponibilidade em caixa no valor de R\$ 25.000,00 ao final do ano-calendário. Declarado dívida para com o consórcio União Adm. De Consórcios S/C Ltda em valor de R\$ 4.676,25, advinda do ano-calendário anterior e quitada no período sob análise.

A ação fiscal teve início em 21 de julho de 2003, e a pessoa fiscalizada solicitou prorrogação do prazo para atendimento ao pedido inicial de esclarecimentos em mais 60 (sessenta) dias, fl.12, sendo esta indeferida por não se apresentar acompanhada dos pedidos de cópias dos extratos protocolados junto às instituições financeiras, fl.13.

A documentação bancária foi, então, obtida por intimação direta às instituições financeiras, via Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF.

Em 22 de agosto de 2003, o fiscalizado entregou comunicado que conteve protesto pelo indeferimento ao pedido de prorrogação de prazo e justificativa no sentido de que a falta de juntada dos protocolos não poderia constituir fundamento para essa atitude, por inexistência de base legal, nem tampouco poderia significar recusa ao atendimento à Intimação.



A pessoa fiscalizada foi intimada em 19 de setembro de 2003, a justificar os depósitos e créditos identificados nos Bancos Bradesco SA – R\$ 11.026.251,92 e Real SA, R\$ 1.467.478,72, fl. 199, e em 10 de outubro de 2003, aquele encontrado no Unibanco – União de Bancos Brasileiros SA, R\$ 212,00, fl. 388. Em 13 de outubro de 2003, informado que os depósitos e créditos bancários não lhe pertenciam, mas à empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, estabelecida na Rua Siqueira Campos, 2.257, Bairro Boa Vista, São Jose do Rio Preto, SP, CNPJ n.º 68.195.072/0001-75, que esses dados estavam escriturados na contabilidade dessa pessoa jurídica e sobre sua impossibilidade quanto à apresentação de prova em face de negativa da titular de fato de tais valores, justificada pela restrição do procedimento fiscal apenas a esta pessoa física, fl. 391, v-II.

Em 4 de novembro de 2003, o SP pediu prorrogação de prazo em mais 20 (vinte) dias para atender ao pedido de justificativa do valor encontrado no Unibanco, de R\$ 212,00, sendo esta solicitação deferida em 10 (dez) dias, e no dia 17 de novembro desse ano, informou sobre a impossibilidade de informar quanto à origem desse valor, fl. 406, v-III.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 6.073, de 12 de Fevereiro de 2004, fl. 669, v-IV, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 12 de abril de 2004, conforme AR, fl. 703, v-IV, enquanto o protesto, em 11 de maio desse ano, fl. 704, v-IV.

O recorrente:

1. Argumentou que em sua impugnação havia afirmado terem os Conselhos de Contribuintes reconhecido inexistir fato gerador do Imposto de Renda pela simples presença de depósitos e créditos bancários. A reforçar a posição, acórdãos 101-93.301, DOU de 17/4/2001; 102-44.645, DOU de 14/8/2001; 103-20.448, DOU de 19/12/2000, entre outros, cujas ementas transcreveu. A partir dessa posição manifestada pela jurisprudência concluiu que o artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, veio trazer ao mundo jurídico nova modalidade de hipótese de incidência do tributo. Como o CTN, no art. 114, contém restrição para que o fato gerador do tributo seja aquele correspondente à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e o artigo 43, desse mesmo ato legal, alberga o fato gerador desse imposto, a norma presente no referido artigo seria ilegal por conter nova hipótese de incidência, enquanto essa matéria estaria reservada à lei, mas lei complementar, na forma do artigo 146, inc. III, da CF/88. E, nessa linha, o Acórdão n.º 101-93956, de 29 de novembro de 2002.



2. Outro aspecto contestado pelo recorrente foi a interpretação do colegiado julgador de primeira instância sobre o início de contagem do prazo decadencial que dependeria da presença do pagamento antecipado e da entrega tempestiva da declaração de ajuste anual.

Em seu entender, o lançamento do tributo subsume-se à modalidade “por homologação” enquanto o prazo decadencial ao direito de formalizar o crédito teria suporte no artigo 150, § 4º, do CTN, e a referência no mês de ocorrência dos fatos. Jurisprudência no mesmo sentido consubstanciada pelos acórdãos n.º 108-04.974, 108-04.092, 101-92.054, 106-13.672 e 102-45.972. Afirmou o recorrente que o fato gerador do tributo é mensal, e trouxe como suporte o posicionamento da autoridade fiscal evidenciado no Auto de Infração, e no Demonstrativo da Multa e Juros; ainda, que o artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, contém determinação nesse sentido em seu § 1º. Jurisprudência manifestada nos acórdãos n.º 106-13.135, 102-45.692, 102-45.914. Sendo a ciência do feito em 22 de novembro de 2003, a exigência relativa aos períodos de janeiro a outubro de 1998 estaria caduca.

3. Outro aspecto contestado foi a interpretação a respeito da aplicabilidade da Lei n.º 10.174, de 2001 aos fatos passados, porque em ofensa à norma anterior contida no artigo 11, § 3º da Lei n.º 9.311, de 1996, enquanto tais provas encontram-se eivadas de ilicitude, e proibidas de utilização no processo administrativo de acordo com a restrição contida no artigo 30 da Lei n.º 9.784⁽¹⁾, de 1999.

4. A dita aplicação constituiria ofensa também ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada, na forma do artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88. Protestou o recorrente contra o entendimento manifestado na decisão *a quo* no sentido de que o direito adquirido somente estaria concretizado quando o beneficiário o exercitasse. O não exercício do direito não implicaria em sua perda, e trouxe como exemplo os direitos relativos à aposentadoria. Afirmado que a decisão conteve confusão entre *expectativa de direito* e *direito adquirido*, uma vez que a primeira não passa de mera possibilidade de efetivação de direito sujeito à realização de evento futuro.

5. Na interpretação do recorrente, os dados da CPMF não constituem novo critério de fiscalização, mas base para eventual seleção de pessoas, enquanto o critério é o previsto na norma do referido artigo 42. A utilização dos dados da CPMF invalidaria todo o procedimento fiscal. Reforçada a posição com entendimentos jurisprudenciais manifestados nos Acórdãos 104-19.304, 104-19.227, entre outros, a decisão TRF 4ª Região no MS n.º 2001.71.04.002602-1-RS, e de Hiromi Higushi (em Imposto de Renda das Empresas. 28ª Ed. Atlas, 2003, págs.

¹ Lei n.º 9.784, de 1999 - Art. 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.



664 e 665). Também, a reforçar a interpretação expendida, as normas contidas na Lei de Introdução ao Código Civil - LICC sobre o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. A respeito do assunto posicionamento do excelentíssimo ministro Teori A Zavascki, em Planos Econômicos, direito adquirido e FGTS, Revista de Informação Legislativa do Senado Federal nº 134, abril de 1997.

Com suporte na LICC, na irretroatividade das leis, no princípio da segurança jurídica e no valor de ordem inerente ao direito, afirmou o recorrente que a eficácia das leis é para o futuro.

6. Quanto ao mérito, o recorrente utilizou a desproporção entre a renda considerada percebida em cada mês, de R\$ 1.236.384,00, e a realidade praticada no País, para protestar contra a validade da exigência, pela inadequação à realidade dos fatos. Ofensa aos princípios da razoabilidade e da verdade material. Considerada a exigência uma atitude *ilógica e surreal*. Ensinamentos de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López, em Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, ed. 2002, pág. 63, e de James Marins, em Direito Processual Brasileiro, 2ª Ed. Dialética, pág. 177, a respeito da aplicabilidade do princípio da verdade material.

7. Protestou o recorrente contra a sua inserção no pólo passivo da relação jurídica tributária considerando-a incorreta, uma vez que os valores componentes das contas bancárias são de propriedade da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo S/A, com sede na rua Siqueira Campos, 2.257, bairro Boa Vista, São José do Rio Preto, SP, na qual se encontram escriturados, sendo essa realidade informada à autoridade fiscal durante o procedimento. Esta teria desprezado a informação trazida pela pessoa fiscalizada a respeito de pertencerem os depósitos à pessoa jurídica de Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, conduta que resultou em tributação dissociada dos fatos efetivamente ocorridos e permitiria concluir pela ofensa aos ditos princípios. Esclareceu sobre sua solicitação de cópia dos extratos bancários a essa pessoa jurídica e quanto à recusa justificada pela restrição do procedimento à sua pessoa. Afirmado que a atitude de desprezar a informação prestada constitui ofensa aos princípios que norteiam a atividade de lançamento, quais sejam, a perfeita identificação do SP e a demonstração inequívoca de que ele tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador do tributo, na forma do artigo 121, do CTN. Ofensa também aos requisitos contidos no artigo 142, desse ato legal. Esclareceu que: *"A bem da verdade, o Recorrente operava como uma espécie de representante da pessoa jurídica titular da conta, conforme faz prova a declaração (doc. 01) anexada a esta petição, onde a empresa reafirma ser titular das contas correntes que estavam em nome da recorrente"*. Juntou cópia da ficha razão – docs. 02 e 03 – onde constam as comissões recebidas da empresa titular das contas bancárias, no valor de R\$ 26.850,00; ainda, cópias das fichas razão contendo a contabilização da movimentação financeira junto ao Banco Bradesco SA e Banco Real SA – docs. 04 a 33,



fls. 149 e 150, e 60 a 89, respectivamente. Em seu entender, o fato de o colegiado julgador *a quo* ter alegado subordinação ao princípio da legalidade para deixar de se manifestar a respeito do assunto constituiu posição inadequada, considerando que a ação administrativa obedece também ao princípio da moralidade, pressuposto dos atos derivados.

Com suporte nos ensinamentos de Hely L Meirelles, afirmou que todo o ato administrativo deve resultar de uma conduta revestida do elemento ético. Para esse fim, não caberia à autoridade fiscal decidir, apenas, entre a legalidade e a ilegalidade, o justo e o injusto, mas também entre o honesto e o desonesto, e conclui o recorrente, que "*nem tudo que é legal é honesto*".

Esses os argumentos que integraram o recurso voluntário.

Vindo a julgamento nesta E. Câmara, decidiu-se pela conversão em diligência, conforme Resolução n.º 102-2.222, de 6 de julho de 2005, para que:

"(...) funcionário competente da unidade de origem diligencie para":

1. junto à empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, comprovar a veracidade da declaração juntada à fl. 740, mediante:

1.1. coleta de documentos que comprovem a autoria, e o grau de responsabilidade do declarante perante a empresa no período atual e naquele de ocorrência dos fatos;

1.2. informação do responsável pela empresa sobre os motivos que determinaram a passagem de valores para titularidade de Marcos Antonio Pompei bem assim, as provas da justificativa apresentada.

1.3. confronto dos valores constantes do livro Razão com aqueles que integraram o livro Diário.

1.4. verificação das datas de abertura, encerramento, registro na JCESP, dos livros fiscais e confronto com a data de início do procedimento fiscal.

1.5. Constatação da existência de procuração, contratos, entre outros documentos comprobatórios de vínculo entre o sujeito passivo e a empresa.

1.6. levantamento da declaração de rendimentos e DCTF's relativas ao período verificado e confronto de seus dados com os resultados apurados na escrituração, a fim de constatar eventual retificação de dados em momento posterior ao início da fiscalização.

2. Obter e juntar ao processo cópias dos contratos da referida empresa, registradas na JCESP.

3. Buscar cópia dos cheques de valores acima de R\$ 12.000,00, em amostragem significativa (superior a 20% do total havido), junto à empresa ou, caso esta não as possua, nas instituições financeiras, e identificar junto ao destinatário a



transação de fundo, as partes contratantes, bem assim, se tais dados compõem a contabilidade da empresa.

3.1. Caso esses valores denotem transações em que haja participação da referida empresa, e não sejam localizados na sua escrituração tomar a termo declaração dos responsáveis sobre a referida destinação.

4. Com base nos dados obtidos, elaborar parecer conclusivo sobre a matéria objeto do lançamento, no qual devem estar especificados os valores que permanecem compondo a base de cálculo do tributo e aqueles que, eventualmente, poderão ser excluídos.

5. Dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência e do parecer conclusivo da autoridade responsável pelo trabalho, com concessão de prazo de 30 (trinta) dias para manifestação sobre o assunto”.

Efetivada a verificação fiscal complementar, foi lavrado Relatório de Diligência, fls. 791 a 793, v-IV, e juntados os documentos às fls. 802 a 1.000, v-V; 1.001 a 1.200, v-VI; 1.201 a 1.400, v-VII, e 1.401 a 1.530, v-VIII. Nesse documento esclarecido que durante o procedimento fiscal não se tinha conhecimento da participação deste contribuinte, da Distribuidora São Paulo, de vários frigoríficos, casas de carne, comerciantes de gado, etc. em esquema fraudador identificado por meio de ação deflagrada pela Polícia Federal, denominada “Grandes Lagos”, do qual participou também a Receita Federal. Marcos Pompei fornecia notas fiscais para acobertar a compra e venda de gado por parte dos verdadeiros proprietários.

A autoridade fiscal solicitou à empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda as cópias dos cheques, de valor superior a R\$ 12.000,00, de origem nas contas movimentadas em nome de Marcos A. Pompei, conforme Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 02, fl.802, v-V. Em seguida ao atendimento, novo TIF para que a empresa informasse as contas bancárias de titularidade da empresa, inclusive aquelas movimentadas em nome de terceiros e se possuía, em 1998, mais de uma conta bancária no mesmo banco, inclusive consideradas aquelas em nome de terceiros, fl. 805, v-V. Em atendimento, informado 10 (dez) contas bancárias, todas em nome de terceiros e que em 1998, apenas escrituradas aquelas em nome deste contribuinte. Novamente intimada a empresa para informar se movimentava contas bancárias em nome próprio no referido ano, e informado sobre as datas de aberturas das demais contas (1999, 2001 e 2002) e confirmado que em 1998 somente houve movimentação nas duas contas indicadas, fls. 807 e 808, v-V, juntadas cópias das fichas cadastrais nas instituições financeiras onde abertas as contas citadas.

Conveniente esclarecer que os dados cadastrais das contas indicam que a conta 34.273-4, no B. Bradesco SA, fl. 809, v-V, 717599-7, no B. Real SA, fl. 811, v-V, 06.000118-7, 98.000100-6, no Banco



Rural SA, 286-13-002498-1, no B. Banespa SA, fl. 814, v-V, e 9.723086-4, no B. Real SA, fl. 816, v-V, todas tinham como titular a empresa Frigorífico Baby Beef Ltda (deste contribuinte).

Juntadas cópias do contrato social e alterações da empresa DCSPL, fls. 817 a 839, v-V, do protesto contra a declaração de inaptidão da referida empresa no processo 10820.002518/2004-10, fl. 840, v-V, da proposta para inaptidão, fl. 843, v-V, e do Ato Declaratório Executivo nº 44, de 3 de novembro de 2005, no qual declarada inapta a empresa DCSPL, por motivo de ter cedido seu nome, inclusive mediante disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 1999 e cópia do DOU, de 8 de novembro de 2005, no qual consta o referido ato, fl. 846, v-V.

Consta ainda, cópia do Auto de Qualificação e Interrogatório de Maria dos Anjos de Medeiros, de 7 de outubro de 2006, no qual, na parte que interessa a este processo é transcrita:

"Inquérito Policial nº 20-0008/06".

Processo n.o 2006.61.24.000363-1

Ao dia 07 (sete) do mês de outubro do ano de dois mil e seis, na Delegacia de Polícia Federal em Jales/SP, aqui presente o Delegado de Polícia Federal Victor Hugo Rodrigues Alves Ferreira, comigo Escrivã(o) de Polícia Federal ao final declarado(a) e assinado(a), compareceu MARIA DOS ANJOS DE MEDEIROS, brasileira, (...)

1. Trabalha na empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo desde 1995, iniciando sua função como faturista e atualmente exercendo a função de gerente da empresa.

2. O contador responsável pela empresa é Antônio Zanchini Júnior. Osvaldino de Quadros Peixoto cuida da área fiscal, mas não é contador. Na empresa também trabalham Monique de Medeiros Vendas, sobrinha da interroganda, que é telefonista; Ana Cláudia Valente Fioravante, que é faturista; e Maria Angélica Pereira, que auxilia o contador Antônio Zanchini Júnior. O setor financeiro da empresa fica a cargo da interroganda, mas atividades como assinar cheques e sacar valores ficam concentradas em Valder Antônio Alves, vulgo Macaúba.

3. Questionada sobre de quem, na empresa, parte a ordem para não recolher os tributos incidentes nas operações da Distribuidora São Paulo, respondeu que é Valder Antônio Alves.

4. Questionada se a Distribuidora São Paulo vende as notas fiscais que emite a empresas e pessoas físicas, respondeu que a distribuidora cobra uma "taxa" pela emissão de notas fiscais que embasam operações de terceiros. Isso ocorre da seguinte forma: os frigoríficos que são "clientes" da Distribuidora São Paulo adquirem gado de pecuaristas. Quando um frigorífico adquire o gado do produtor, "é passado para a distribuidora a relação do abate", que consiste no total de gado que será abatido no



mesmo dia. A Distribuidora São Paulo "emite a nota fiscal de remessa para abate e passa o número da remessa ou o fax da nota para que sejam feitas as devoluções", isto é, emitidas as notas fiscais de simples devolução do frigorífico para a Distribuidora São Paulo. Em seguida, já à tarde, o frigorífico envia, em geral via fax, o faturamento à Distribuidora, isto é, a venda da carne resultante do abate. O funcionário do frigorífico vai à distribuidora São Paulo "buscar o faturamento", isto é, as notas fiscais de venda emitidas pela Distribuidora São Paulo em nome dos clientes dos frigoríficos, que são açougues e supermercados. No dia seguinte, um funcionário do frigorífico se dirige à Distribuidora São Paulo levando as notas fiscais de retorno originais e as notas fiscais do produtor rural. Com base nestas notas, Ana Cláudia Valente Fioravante emite as notas fiscais de entrada de produtor. Questionada pela autoridade policial se este procedimento não geraria discrepâncias na contabilidade da distribuidora em razão de a nota fiscal de entrada do produtor ter sido emitida em data posterior à nota fiscal de venda no varejo, respondeu que não, pois quando a distribuidora emite a nota fiscal de simples remessa, a interroganda imediatamente separa uma nota fiscal de entrada, que permanece sem ser preenchida, mas cujo número consta da nota fiscal de remessa. Posteriormente, quando o funcionário do frigorífico leva a nota fiscal do produtor à distribuidora, a interroganda emite a nota fiscal de entrada utilizando a nota fiscal em branco que deixou separada. Neste momento a autoridade policial exhibe à interroganda o fluxograma que consta da fl. 130 dos autos. Após examiná-lo detidamente em conjunto com o seu advogado, a interroganda afirma que ele ilustra com precisão o processo que ocorre em sua empresa, pois o açougue ou supermercado que adquire a carne do frigorífico paga ao próprio frigorífico pelo produto, apesar de a nota fiscal de venda ser emitida pela Distribuidora São Paulo. O mesmo ocorre com relação ao produtor rural, que recebe o pagamento do frigorífico que adquiriu as reses, apesar de as notas do produtor e a nota de entrada do gado serem emitidas pela Distribuidora São Paulo.

(...)

6. Questionada sobre qual é o papel da Norte Riopretense no esquema, a interroganda respondeu a empresa também pertence a Valder Antônio Alves e sua função é exatamente a mesma da Distribuidora São Paulo, nos moldes narrados acima pela interroganda. Ocorre que a Norte Riopretense tem uma filial em Sud Menucci onde realmente funciona um frigorífico. Este frigorífico, no entanto, pertence a Alberto da Silva Filho, vulgo Beto Beleza. Macaúba não tem sociedade nesta empresa. Segundo a interroganda "este é um outro acerto grande que quem faz é Macaúba", e não ela.

7. Questionada sobre quais outros "acertos grandes" ficam a cargo de Valder Antônio Alves respondeu que "o Rio Preto Abatedouro e o Marquinhos da Better Beef e da Baby Beef de Andradina"; "o que é feito de couro piquelado também é feito pelo Macaúba" e só são passadas à interroganda a quantidade para emitir as notas, Questionada se o Better Beef e o Baby Beef pertencem a Marquinhos, respondeu que sim, apesar de ter conhecimento de que o Baby Beef está registrado em nome da Distribuidora São Paulo.

8. Questionada se Marquinhos é Marcos Antônio Pompei, respondeu que sim.



9. Questionada sobre qual é a função de Antônio Zanchini Júnior e de Osvaldino de Quadros Peixoto na distribuidora, respondeu que Peixoto cuida das notas de retorno, "faz lançamentos de notas", "puxa o faturamento" da interroganda, "mistura com o dele" e repassa para o software de contabilidade, cujo operador é Júnior.

10. Questionada sobre as empresas que adquirem notas fiscais da empresa, respondeu que são o Frigorífico Ouroeste, Paulo Roberto Manzini, Rio Preto Abatedouro, antigo Frigorífico Viena, que também adquiria notas, Frigorífico Valentim Gentil, Frigorífico Better Beef e uma empresa de Catanduva pertencente a João Dusso. Questionada se a Distribuidora São Paulo exerce controle acerca do que os frigoríficos dizem abater e vender, respondeu que não, que a Distribuidora São Paulo emite as notas fiscais de acordo com as informações que são passadas por fax, mas não se confere se o gado abatido, de fato, corresponde ao que é informado, "o que é passado para Ana Cláudia ela faz".

11. Questionada sobre quem faz a distribuição da carne abatida pelos frigoríficos aos supermercados e açougues, respondeu que são os próprios frigoríficos e "taxistas", Questionada sobre o que a Distribuidora São Paulo faz, se não abate gado, nem distribui carne, respondeu que ela apenas "emite notas", Questionada se conhece Dorival Pedro Belini, a interroganda respondeu que sabe que ele é fiscal aposentado e "descontou uns cheques que Macaúba pegou do Beto, uns cheques da Norte", Questionada sobre o envio de notas fiscais em branco da Distribuidora São Paulo a outras empresas, respondeu que isso é feito "para facilitar o faturamento porque o frigorífico é longe, fora de Rio Preto". Todas estas notas são registradas posteriormente, no final do mês, A empresa que as emite as registra num sistema e gera um arquivo computacional, que é enviado à interroganda por e-mail, que, por sua vez, "mistura o arquivo" da empresa com o da Distribuidora São Paulo, "para fazer um arquivo só", São enviadas notas fiscais em branco às empresas Paulo Manzini, de Campinas, são enviadas algumas notas para o Rio Preto Abatedouro, apesar de este ficar localizado em São José do Rio Preto, porque às vezes o couro sai de madrugada da empresa, e a Distribuidora São Paulo não está em aberto. Notas fiscais em branco também são enviadas ao Frigorífico Baby Beef. Questionada sobre o esquema envolvendo os "taxistas", respondeu que eles "fazem o abate no frigorífico, eles são os responsáveis pela venda dele, o taxista age como frigorífico, passando o faturamento, vendendo a carne dele, ele recebendo". Neste caso, no entanto, as notas fiscais de remessa e de retorno são emitidas pela Distribuidora São Paulo em nome do frigorífico em cujas instalações o "taxista" abate o gado que adquire de produtores rurais. São "taxistas" que adquirem notas fiscais da Distribuidora São Paulo: João Bernardino e Marcos Viola. No canto da nota fiscal de entrada do Rio Preto Abatedouro vem o nome do taxista anotado quando é ele o dono da carne. Questionada sobre o esquema envolvendo "couro piquelado", respondeu que "sabe que estão sendo feitas notas", mas não sabe detalhar o esquema, uma vez que isso fica a cargo exclusivamente de Valder Antônio Alves (Macaúba). Um dos clientes do esquema de couro piquelado é a empresa Couroada, de Adamantina. Questionada se Macaúba oculta se patrimônio em nome de terceiros, respondeu que "sabe que ele tem uma fazenda em nome do irmão", Leonardo Joaquim. Questionada quanto Vinícius dos Santos Vulpini recebe mensalmente para emprestar seu nome a Macaúba, respondeu que não sabe o quanto, mas tem



conhecimento de que quem faz o pagamento não é Macaúba, mas sim outra pessoa, que não sabe quem é. Questionada sobre quanto é cobrado pelas notas fiscais emitidas, respondeu que pelo conjunto das notas de entrada, de remessa, de retorno e de venda é cobrado R\$ 4,00 de cabeça de gado bovino e R\$ 2,00 em caso de gado suíno. Questionada sobre desde quando funciona o esquema de venda de notas fiscais, respondeu que desde que a interroganda trabalha na empresa, isto é, há dez anos. Questionada sobre como funciona o esquema envolvendo procurações para movimentar as contas bancárias das empresas Distribuidora São Paulo, Distribuidora São Luiz e Norte Riopretense, respondeu que não sabe dizer, porque quem cuida disso é Macaúba, mas imagina que sejam passadas procurações para as empresas que ficam distantes de Rio Preto movimentarem as contas das empresas de Macaúba. Questionada sobre qual a relação de Macaúba com as pessoas a seguir relacionadas, respondeu: a) Alfeu Crozato Mozaquatro: Macaúba conhece ele por causa do Frigorífico Boi Rio, que pertence a Alfeu; as empresas de Valder emitiam notas fiscais para o Frigorífico Boi Rio até cerca de dois anos atrás, mas atualmente não mais; b) Nivaldo Fortes Peres, tem relacionamento com Macaúba pois é o dono do Rio Preto Abatedouro/Frigorífico Viena, e, nesta condição, é um dos principais clientes da Distribuidora São Paulo, adquirindo notas fiscais da empresa; c) João Dusso e Paulo César Dusso, são proprietários de um frigorífico em Catanduva e clientes de Macaúba; d) Nelson Reis da Silva era "taxista" e adquiria notas da distribuidora; e) Alceu Roberto da Costa é "taxista" que abate no Rio Preto Abatedouro; f) Marta, do Frigorífico Baby Beef, é a faturista da empresa. Com relação à empresa Frigorífico Frigomac de Araçatuba Ltda foi um projeto frustrado de Macaúba, que nunca operou. Questionada se há servidores públicos envolvidos no esquema, respondeu que não sabe dizer. Questionada sobre as empresas relacionadas adiante e seu papel no esquema, respondeu: a) Frigosul e Sebo Jales: conhece a Sebo Jales e acha que é cliente da distribuidora; b) Sol Importadora e Exportadora de Couro, acha que Ana Cláudia emite notas de sebo, e acha que a empresa é ligada ao Rio Preto Abatedouro; c) Sebo Sol é uma empresa de Nivaldo Fortes Peres que já adquiriu notas fiscais da Distribuidora São Paulo; d) Frigorífico Boi Rio e a Coferfrigo adquiriram notas fiscais da distribuidora, mas pararam há cerca de dois a três anos. (Neste momento a autoridade policial exhibe ao interrogando a lista com os nomes das pessoas físicas e jurídicas investigadas, e lhe pergunta se conhece estas pessoas e, em caso positivo, qual é sua relação com estas pessoas e o papel da empresa ou da pessoa física na organização.) Após ter examinado detidamente a lista com os nomes, a interroganda respondeu que adquirem notas fiscais da Distribuidora São Paulo as empresas Indústria e Comércio de Carnes Grandes Lagos Ltda; Vitória Agro Industrial Ltda.-Frigorífico Noroeste; Campboi; Frigorífico Auriflama Ltda.; Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda.; Curtidora Catanduva Indústria e Comércio Ltda.; Frigorífico Santa Esmeralda Ltda.; Barão Geraldo Indústria e Comércio de Carnes Ltda. Com relação às pessoas físicas, conhece Cláudia Regina Barra Moreno, que é sócia-"Iaranja" de Macaúba; Davi Aparecido Bezerra, conhecido por David, que é responsável por buscar as notas fiscais de venda da carne do Frigorífico Ouroeste; Maciel Dias França, que é o responsável pela emissão das notas fiscais em branco que são enviadas à empresa Paulo Roberto Manzini; Emerson Martins da Silva, que é o dono do Frigorífico Auriflama. Quanto às demais pessoas físicas e jurídicas cujos nomes constam na lista, a interroganda nega conhecê-las ou as conhece apenas de



nome e, conseqüentemente, nega ter qualquer tipo de relação com elas. A lista segue anexa a este interrogatório e vai assinada pelo interrogando e pela autoridade policial".

Para melhor compreensão, transcreve-se excerto do Relatório Fiscal lavrado em função da diligência.

"Cabe esclarecer, inicialmente, que somente agora foi possível esclarecer, de forma clara e precisa, o que realmente aconteceu em relação aos fatos narrados acima. Isso porque, já faz algum tempo que temos indícios de que a Distribuidora São Paulo participa de um grande esquema de fraude fiscal, envolvendo vários frigoríficos, casas de carne, comerciantes de gado (taxistas), etc., cujo esquema foi, recentemente, desbaratado, numa operação envolvendo a Receita Federal e a Polícia Federal, cuja operação denomina-se "Grandes Lagos", conforme amplamente noticiado nos últimos dias. Concluiu-se, com a dita operação, que a Distribuidora São Paulo atua, no esquema de fraudes fiscais, "fornecendo" (vendendo) notas fiscais para acobertar a compra e venda de gado por parte dos verdadeiros proprietários, sendo certo que uma dessas pessoas é o sr. Marcos Antônio Pompei. Inclusive, tanto o sr. Marcos Pompei quanto o representante legal da Distribuidora São Paulo foram presos quando do início da aludida operação.

Segundo consta das provas obtidas (escutas telefônicas, depoimentos de funcionários, etc.), o Frigorífico Baby Beef, de propriedade do sr. Marcos Pompei, localizado na cidade de Andradina/SP, era um dos maiores "clientes" da Distribuidora São Paulo, conforme depoimento prestado à Polícia Federal pela gerente da empresa, Maria dos Anjos de Medeiros. Aliás, a DRF/Araçatuba fiscalizou o referido frigorífico e constatou que este utilizava notas fiscais emitidas pela Distribuidora São Paulo. Inclusive, aquela DRF efetuou representação para que fosse declarada a inaptidão da Distribuidora São Paulo, conforme cópia em anexo.

No caso tratado nos presentes autos, constata-se que a Distribuidora São Paulo, tentou ludibriar o fisco, em conluio com o sr. Marcos Pompei, para que este se livrasse da sua responsabilidade fiscal. Para comprovar esta assertiva, intimamos a Distribuidora São Paulo a apresentar os livros Diário e Razão relativos ao ano de 1998 e cópia do contrato social e alterações, bem como a confirmar ou não a declaração de que era titular da movimentação financeira supracitada, bem como, em caso positivo, comprovar que os depósitos foram escriturados pela empresa, além de explicar os motivos dessa movimentação ter sido feita em nome do sr. Marcos Pompei.

Também intimamos a Distribuidora São Paulo a apresentar os cheques de valor superior a R\$-12.000,00 (doze mil reais), supridos pelas contas bancárias movimentadas em nome do Sr. Marcos Pompei.

Na mesma data em que recebeu a intimação, o sr. Valde apresentou o livro de registro Diário relativo ao ano de 1998, bem como cópia do contrato social e alterações, os quais foram retidos pela fiscalização. Quanto ao livro razão, alegou que estava no escritório e pediu mais tempo para apresentá-lo. Ratificou a declaração em que afirmou que autorizou o sr. Marcos Pompei a movimentar valores de titularidade da distribuidora São Paulo e alegou que o motivo que determinou essa autorização foram as restrições administrativas que impediam,



naquele momento, a movimentação em nome da Distribuidora. Posteriormente, apresentou cópias dos cheques relativos às contas bancárias movimentadas em nome de Marcos Pompei. Apresentou, também, o livro razão relativo ao ano de 1998.

O primeiro detalhe que nos chamou à atenção foi o fato de que o livro de registro Diário, apesar de constar a data de 01 de janeiro de 1998, somente no dia 17 de agosto de 2005 é que foi registrado o termo de abertura no cartório de Registro Civil. Ou seja, muito tempo depois de prestar a declaração supramencionada, fato que ocorreu em 05 de maio de 2004.

Também salta aos olhos o fato de que o livro razão retratava apenas as contas bancárias movimentadas em nome de Marcos Pompei. Ou seja, tudo indica que os referidos livros foram escriturados após a declaração prestada pela Distribuidora, com o único intento de dar uma aparência verdadeira às declarações prestadas.

Destarte, intimamos a Distribuidora São Paulo a esclarecer quais eram as contas bancárias de titularidade da empresa no ano-calendário de 1998, em nome próprio e de terceiros, bem como a esclarecer como eram contabilizadas essas contas bancárias. Em sua resposta, relacionou várias contas bancárias, todas movimentadas em nome de terceiros. Entretanto, afirmou que no ano de 1998 somente escriturou duas contas bancárias, por coincidência, aquelas tituladas por Marcos Pompei.

Assim, intimamos a Distribuidora a esclarecer porque não escriturou as outras contas bancárias. Em sua resposta, afirmou que no ano de 1998 somente efetuou movimentação financeira em nome do sr. Marcos Antônio Pompei. Ora, é muito estranha essa afirmação, já que a Distribuidora São Paulo está sediada aqui em São José do Rio Preto e as referidas contas bancárias são de agências localizadas na cidade de Presidente Prudente.

Na mesma resposta, esclareceu que algumas das contas bancárias indicadas na resposta anterior foram abertas posteriormente e, para comprovar esse fato, juntou cópias do cadastro de cliente do sr. Marcos Antônio Pompei. Entretanto, nota-se no referido cadastro que o sr. Marcos Pompei figura como sócio do Frigorífico Baby Beef e não há qualquer referência à Distribuidora São Paulo. Ou seja, fica claro que tudo não passa de uma simulação, visando fraudar o fisco e evitar a cobrança dos tributos devidos pelo titular de fato.

Concluimos, portanto, que o sr. Marcos Antônio Pompei é o verdadeiro titular das contas bancárias movimentadas em seu nome e que o sr. Valder Antônio Alves, representante legal da Distribuidora São Paulo, apresentou declaração falsa, visando, em conluio com aquele, induzir em erro o relator do presente processo no Conselho de Contribuintes."

Conforme possível de constatar, a autoridade fiscal concluiu:

1. pela participação deste contribuinte em esquema fraudador em conjunto com a Distribuidora São Paulo, a empresa Baby Beef e outros.



2. Os livros Diário apresentados pela Distribuidora São Paulo, apesar de ter termos de abertura e encerramento do ano de 1998, somente foram levados a registro em cartório em 2005.

3. A Distribuidora São Paulo utilizava diversas contas bancárias em nome de terceiros, no entanto, nesse ano apenas aquelas em nome de Marcos Pompei foram escrituradas e afirmado que apenas estas foram efetivamente utilizadas. Essa afirmativa soou estranho à autoridade fiscal porque a empresa está sediada em São José do Rio Preto e as referidas contas bancárias são de agências localizadas na cidade de Presidente Prudente (bem distante da sede).

4. pela titularidade deste contribuinte quanto aos depósitos e créditos identificados em suas contas bancárias.

Intimado o contribuinte para conhecimento e manifestação a respeito dos dados obtidos em diligência, inclusive quanto à manifestação da autoridade fiscal, este expôs as seguintes considerações:

a) Confirma que participa do capital social da empresa Frigorífico Baby Beef e que esta foi fiscalizada pela DRF/Araçatuba.

b) Contesta a relação com a operação "Grandes Lagos" porque realizada em momento posterior à lavratura dos respectivos autos de infração.

c) Contesta a utilização das situações levantadas nessa operação policial para esta em análise porque constituem fatos ainda não definitivos.

d) O Relatório de Diligência não conteve distinção entre a figura desta pessoa física e da pessoa jurídica do Frigorífico Baby Beef.

e) Conclui que a autoridade fiscal compôs um triângulo com as pessoas do Frigorífico Baby Beef, Marcos Pompei e Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, mas que esse procedimento penal é distinto desta ação fiscal, e encontra-se sub judice.

f) A afirmativa a respeito da pessoa jurídica do Frigorífico Baby Beef ser um dos maiores clientes da Distribuidora de Carnes São Paulo Ltda não tem nenhuma relação com este processo. O indiciamento do contribuinte decorreu da participação no capital social da empresa Baby Beef, mas não porque haveria outro tipo de ilicitude quanto à sua pessoa.

g) Pedido pela desconsideração da afirmativa a respeito do conluio entre este contribuinte e a empresa Distribuidora de Carnes São Paulo Ltda, porque a exigência não conteve qualquer menção a esse aspecto, do que decorre a inovação no feito.



h) Quanto à autenticação do livro Diário em momento posterior, afirma que constitui formalidade extrínseca e não implicaria em nulidade do conteúdo, não questionado pela autoridade fiscal, qualidade intrínseca. Jurisprudência administrativa pelo acórdão 103-04.606, de 28/10/82.

i) Contestado o posicionamento da autoridade fiscal quanto à utilização e contabilização das duas contas de Marcos Pompei pela empresa Distribuidora de Carnes São Paulo Ltda, com fundamento na abertura de outras contas a partir de 1999, que teriam justificativa para esse fim pelos próprios estabelecimentos bancários.

j) A escrituração da empresa Distribuidora de Carnes São Paulo Ltda não foi contestada pela autoridade fiscal. O livro Razão é auxiliar ao Diário. Todas as operações bancárias foram contabilizadas no livro Diário, verificado pela autoridade fiscal. O sistema contábil adotado pela DCSPL permite escrituração automática, de forma eletrônica e automática, da ficha Razão de forma individualizada, conta por conta.

l) Informado que este contribuinte era comprador de gado da DCSPL que era sediada em São José do Rio Preto, que o remunerava por esse tipo de serviço, que implica em normalidade situarem-se as contas bancárias em Presidente Prudente, local de domicílio desta pessoa. Que a empresa Frigorífico Baby Beef prestava serviços de abate, desossa, etc. para a DCSPL motivo para que o cadastro bancário constasse a figura do Frigorífico.

m) Pedido pela distinção entre a pessoa física deste contribuinte com aquela do sócio da empresa Frigorífico Baby Beef, que impede associação de fatos decorrentes da operação "Grandes Lagos", porque ofensa ao princípio da imutabilidade do lançamento previsto no artigo 146, do CTN.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Os requisitos de admissibilidade foram verificados em momento anterior. Analisa-se as questões em recurso, em primeiro aquelas com características de preliminares.

1. Ineficácia por caducidade parcial do feito.

Pedido pela ineficácia parcial do feito com fundamento na norma presente no artigo 150, §4º, do CTN, com marco inicial de contagem do prazo no mês de ocorrência dos fatos. Afirmado pelo recorrente que o fato gerador do tributo é mensal e para suporte a esse posicionamento, o fato de a autoridade fiscal ter construído o Auto de Infração, e o Demonstrativo da Multa e Juros com essa linha de entendimento; ainda, que o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, contém determinação nesse sentido em seu § 1º. Sendo a ciência do feito em 22 de novembro de 2003, a exigência relativa aos períodos de janeiro a outubro de 1998 estaria caduca. Jurisprudência manifestada nos acórdãos nº 106-13.135, 102-45.692, 102-45.914.

Quanto à forma de lançamento do tributo, não resta dúvida de que se subsume àquela prevista no artigo 150, do CTN, no entanto, presente irregularidades na construção dos fatos pelo contribuinte, o lançamento passa à modalidade denominada "de ofício", com fundamento no artigo 149, do CTN. A decadência, para essa forma de exigência, tem norma reguladora prevista no artigo 173, do CTN.

O entendimento no sentido de que o fato gerador do tributo é mensal não combina com a melhor interpretação da lei reguladora da incidência, o artigo 43, do CTN.

A construção da norma para definir a incidência do tributo não pode ter como referência apenas o texto contido no artigo 43, do CTN em combinação com aquelas do artigo 150, do mesmo ato legal; justamente porque apenas dizem respeito ao aspecto relativo à materialidade do tributo. Os aspectos espacial e temporal, devem ser obtidos das demais normas reguladoras da incidência. Assim, apesar da incidência dar-se a cada *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda*, na forma do artigo 43, conforme regulado em termos de lei ordinária pelos artigos 2º da Lei nº 7.713, de 1988 e da Lei nº 8.134, de 1990, a incidência *efetiva* do tributo sobre a *renda* das pessoas físicas somente é obtida ao final de cada ano-calendário sobre o somatório dos rendimentos percebidos no período em confronto com o conjunto das deduções anuais permitidas por força de lei, e da exceção posta no último.



A segregação por períodos mensais efetivada pela autoridade fiscal deveu-se à restrição da incidência para essa modalidade de presunção legal posta no artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, - *Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira* - para as pessoas físicas, considerado que a tributação de pessoa jurídica tem incidência distinta e não utiliza de *tabela progressiva*.

Essa norma, ao contrário do que muitos interpretam, tem por objeto restringir a renda omitida e a tributação ao mesmo mês em que havido o crédito, isto é, o fato oculto produtor do rendimento é considerado como ocorrido nesse tempo, não se permite a alegação de que o recurso de origem não comprovada tenha pedido para tributação em momento distinto.

Conforme explicitado, a incidência do Imposto de Renda para as pessoas físicas foi modificada em 1988, e passou a ser regida pela Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores. A incidência do tributo passou a ocorrer no momento da percepção da renda ou da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, no entanto, a Lei nº 8.134, de 1990, veio alterar essa norma e manter o fato gerador centrado no último dia de cada exercício financeiro porque conteve determinação no sentido de propiciar o *ajuste anual*, forma que permite tributação distinta da mensal porque acolhe deduções não permitidas em cada mês, rendimentos da atividade rural, valores inferiores ao limite mensal de isenção que no conjunto dos rendimentos poderão ser tributados e ocasionar exigência de tributo com base de cálculo e alíquota distintas daquela em nível mensal. A regra geral de incidência do tributo passou a ser instantânea e agrupada por mês de incidência, sujeita ao ajuste anual. As situações excepcionais, como a tributação do ganho de capital, dos rendimentos de pessoas residentes no exterior, da atividade rural, etc são objeto de legislação específica. Assim, o simples fato de o artigo 42, conter parágrafo no qual determinada a tributação mensal constitui apenas uma afirmativa da determinação geral havida pelo conjunto das normas postas pela Lei nº 7.713 e 8.134, citadas.

Caso tivesse o legislador a vontade de especificar como de tributação única tais rendimentos, os termos do dito parágrafo deveriam conter além daqueles que o integraram a conformação de "tributação definitiva". Como o texto legal não porta essa restrição, a tributação desses rendimentos deve continuar a ter a mesma incidência dos demais percebidos pela fonte produtora de renda.

Assim, de acordo com a norma do artigo 173, I, do CTN, o prazo para formalizar o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998, tem início de contagem no dia 1º de janeiro de 2000, (1º dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado - 1999), e extinção em 31 de dezembro de 2004.



1.1. Marco inicial de contagem do prazo decadencial.

Outro aspecto contestado pelo recorrente foi a interpretação do colegiado julgador de primeira instância sobre o início de contagem do prazo decadencial que dependeria da presença do pagamento antecipado e da entrega tempestiva da declaração de ajuste anual. No entender do recorrente, o lançamento do tributo subsume-se à modalidade “por homologação” enquanto o prazo decadencial ao direito de formalizar o crédito teria suporte no artigo 150, § 4º, do CTN.

Essa questão encontra-se justificada e fundamentada nos esclarecimentos e justificativas anteriores.

2. Irretroatividade da Lei n.º 10.174, de 2001.

Estaria o fisco proibido de utilizar dados bancários anteriores à publicação da dita lei e as provas utilizadas por meio dessa extensão retroativa ilegal estariam revestidas de ilegalidade, provas ilícitas e proibidas de utilização no processo administrativo de acordo com a restrição contida no artigo 30 da Lei n.º 9.784⁽²⁾, de 1999.

Nesta questão analisa-se também os demais aspectos a ela inerentes trazidos pela defesa: como a vedação ao uso dos dados da CPMF por não constituírem novo critério de fiscalização. A interpretação expendida, as normas contidas na Lei de Introdução ao Código Civil sobre o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

A Lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela Lei n.º 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, a qual conteve autorização à Administração Tributária para utilização dos dados da CPMF na investigação de outros tributos. No texto anterior havia restrição ao uso dessas informações para, apenas, à fiscalização da própria contribuição e vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização de outros tributos.

Trata-se de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

A exigência tributária não tem suporte na Lei n.º 10.174, de 2001, nem na Lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo. Observe-se que o contrário, geraria um ato nulo, porque

² Lei n.º 9.784, de 1999 - Art. 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.



despido de fundamentação legal para exigir o correspondente tributo. Ofensa, portanto, ao princípio da legalidade, requerido pela defesa e obrigatório nas atitudes dos representantes da Administração Tributária.

Anteriormente à referida autorização eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda informada ao Fisco eram conhecidas do controle administrativo, mas obrigatório o levantamento de outros indícios significativos para que servissem de amparo à seleção do contribuinte e à investigação fiscal.

O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibiu o lançamento com lastro em depósitos bancários, ou em outros tipos de infrações.

Verifica-se que até a publicação da Lei n.º 10.174, de 2001 tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente. A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para frente", pois, frise-se, somente a partir dela, deflagram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei anterior foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que permite em seu parágrafo primeiro, a utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não obsta a aplicação do primeiro, pois determina a exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no caput sobre o lançamento rege-se pela lei então vigente, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência. Da mesma forma, a norma contida no caput desse artigo não contraria a aplicabilidade daquela posta no parágrafo primeiro, pois refere-se à validade da norma de direito substantivo que deve ser aquela da época de ocorrência dos fatos, mesmo que posteriormente revogada.

Não significa que os critérios e meios de investigação devam ser os mesmos da ocorrência dos fatos. Trazendo exemplo extremo,



aplicar a norma presente no *caput* aos meios de investigação e procedimentos, independente da consideração excludente daquela do parágrafo primeiro, significa que uma fiscalização de um período de 5 (cinco) anos passados não poderia utilizar determinada tecnologia existente no presente, o que significa uma heresia em termos de informática, que avança em passos largos, tecnologicamente, dia-a-dia. Ou determinado termo que pode ser efetivado via meio de comunicação eletrônica hoje não poderia ser usado em uma fiscalização de referência a 5 (cinco) anos passados, quando inexistente esse meio. Por esses motivos, a norma de caráter processual inserida no referido artigo.

Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu *caput* norma obrigatória de subsumir os fatos tributários às normas de direito material vigente à época da ocorrência, por decorrência dos princípios da legalidade e da anterioridade da lei; no entanto, como essa norma não pode ser válida para o direito processual tributário, o § 1.º conteve outra norma que excepciona do seu campo de incidência os atos e fatos necessários ao desenrolar do procedimento investigatório.

Complementando a norma contida no *caput*, o parágrafo 2.º que exclui sua aplicabilidade aos impostos de fato gerador contínuo, lançados por períodos certos de tempo, para os quais a norma entra em vigor no período imediatamente anterior e se aplica aos fatos ocorridos no seguinte, por decorrência do princípio da anterioridade da lei.

Assim, não se verifica qualquer óbice à aplicação dessa lei para permitir à Administração Tributária, a partir de sua publicação, usar os dados da CPMF relativos a períodos anteriores a ela e ainda não atingidos pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário.

A respeito do assunto, posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Primeira Turma, no Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-0), DJ de 16/02/2004, p. 00211, no qual foi relator o Min. Luiz Fux e a Fazenda Nacional obteve provimento por unanimidade de votos.

“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, alcançando mesmo fatos pretéritos.”

Não se verifica situação subsumida à norma do artigo 30, da Lei n.º 9.784, de 1999; as provas são lícitas.

2.1. Direito adquirido quanto ao sigilo dos dados bancários.

A dita aplicação constituiria ofensa também ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada, na forma do artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88. Protestou o recorrente contra o entendimento manifestado na decisão *a quo* no sentido de que o direito



adquirido somente estaria concretizado quando o beneficiário o exercitasse. O não exercício do direito não implicaria em sua perda, e trouxe como exemplo os direitos relativos à aposentadoria. Afirmado que a decisão conteve confusão entre *expectativa de direito* e *direito adquirido*, uma vez que a primeira não passa de mera possibilidade de efetivação de direito sujeito à realização de evento futuro.

Essa tese contém premissa não verdadeira em razão da conformação do Direito apenas como direito individual da pessoa. Não se pode construir uma norma apenas com a análise do texto isolado da lei. Assim, estaria vigendo a lei como se protegida daquela inerente à validade dos fatos para fins de verificação fiscal (período concedido ao fisco para lançamento dos tributos) ou como se os seus efeitos fossem estendidos ao futuro, mesmo após a alteração pela lei mais recente.

Os esclarecimentos e justificativas postos para a irretroatividade da lei aplicam-se também a esta questão.

3. Fato gerador do Imposto de Renda e presunção legal

Argumentou o recorrente que os Conselhos de Contribuintes teriam reconhecido inexistir fato gerador do Imposto de Renda pela simples presença de depósitos e créditos bancários. A partir dessa posição manifestada pela jurisprudência concluiu que o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, veio trazer ao mundo jurídico nova modalidade de hipótese de incidência do tributo. Como o CTN, no art. 114, contém restrição para que o fato gerador do tributo seja aquele correspondente à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e o artigo 43, desse mesmo ato legal, alberga o fato gerador desse imposto, a norma presente no referido artigo seria ilegal por conter nova hipótese de incidência, enquanto essa matéria estaria reservada à lei, mas lei complementar, na forma do artigo 146, inc. III, da CF/88.

Essa questão tem por objeto a constitucionalidade da norma presente no artigo 42, citado.

Nesta esfera de poder, falta competência para discutir sobre aspectos de constitucionalidade das normas, por força do princípio da separação de poderes e porque matéria exclusiva do Poder Judiciário, na forma do artigo 102, da Constituição Federal de 1988. Nessa linha, a Súmula 1º CC nº 2:

"Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

4. Ofensa aos princípios da razoabilidade e da verdade material.

Pedido pela nulidade da exigência pela desproporção entre a renda considerada percebida em cada mês, de R\$ 1.236.384,00, e a



realidade praticada no País, pela inadequação à realidade dos fatos. Haveria ofensa aos princípios da razoabilidade e da verdade material. Considerada a exigência uma atitude *ilógica e surreal*.

Esse questionamento não constitui elemento suficiente para afastar a incidência, justamente porque a simples desproporção entre crédito e patrimônio ou renda declarados não se presta para elidir cobrança de tributo. Deve ser lembrado que o patrimônio resultante da omissão pode encontrar-se em local e sob forma conhecidos apenas do próprio contribuinte, como por exemplo, quando formalmente existente sob nome e titularidade de terceiros.

A ofensa ao princípio da verdade material e da razoabilidade deveria apresentar-se consubstanciada em outras provas que evidenciassem ter o procedimento investigatório desprezado a busca pelo levantamento dos fatos em que houve a participação do contribuinte e teriam proporcionado renda tributável ou de outras naturezas, distinta daquela identificada pelo fisco.

5. Ilegitimidade passiva.

A questão tem por objeto a efetiva titularidade das contas bancárias pertencer à empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo S/A, situação que implicaria em exigência de tributo desta última.

Vindo a julgamento nesta E. Câmara em julho de 2005, decidiu-se pela conversão em diligência a fim de que fosse o processo instruído com outras informações e documentos de tal forma que pudesse permitir convicção a respeito dos fatos.

Dessa verificação, constata-se que a autoridade fiscal solicitou cópias dos cheques em valor superior a R\$ 12.000,00, dessas contas para a referida empresa sendo estas entregues e integrantes do processo, como informado no Relatório. Não houve investigação a respeito dos destinatários.

Na seqüência, a autoridade fiscal solicitou as cópias do livro Diário e Razão, sendo estes apresentados, no entanto detectada a distância temporal entre a abertura dos livros Diário e a data de registro, mais de 5 (cinco) anos, mas não desclassificou a escrita, e quanto à mora na entrega do livro Razão.

Combinou os dados indicativos decorrentes:

a) da participação da empresa Frigorífico Baby Beef e deste contribuinte em esquema fraudador, por meio da operação da Polícia Federal denominada "Grandes Lagos" e nesta a constatação de que a empresa Distribuidora São Paulo atuava "fornecendo" (vendendo) notas fiscais para acobertar a compra e venda de gado por parte dos verdadeiros proprietários, sendo certo que uma dessas pessoas é o sr. Marcos Antônio Pompei.



b) de provas como escutas telefônicas, depoimentos de funcionários, etc., inclusive o depoimento prestado à Polícia Federal pela gerente da empresa, Maria dos Anjos de Medeiros indicam que o Frigorífico Baby Beef, de propriedade do sr. Marcos Pompei, localizado na cidade de Andradina/SP, era um dos maiores "clientes" da Distribuidora São Paulo. Essa empresa, situada na jurisdição da DRF/Araçatuba, havia sido fiscalizada, quando se constatou que esta utilizava de notas fiscais emitidas pela Distribuidora São Paulo. Nessa oportunidade houvera representação para que fosse declarada a inaptidão da Distribuidora São Paulo, conforme cópia em anexo.

c) Da ação da Distribuidora São Paulo em conluio com o sr. Marcos Pompei com intento de ludibriar o fisco para que este contribuinte livrasse a primeira de sua responsabilidade fiscal. Para comprovar esta assertiva, intimada a Distribuidora São Paulo a:

c.1.) apresentar os livros Diário e Razão relativos ao ano de 1998 e cópia do contrato social e alterações, bem como a confirmar ou não a declaração de que era titular da movimentação financeira supracitada, bem como, em caso positivo, comprovar que os depósitos foram escriturados pela empresa, além de explicar os motivos dessa movimentação ter sido feita em nome do sr. Marcos Pompei.

Na mesma data em que recebeu a intimação, o sr. Valde apresentou o livro de registro Diário relativo ao ano de 1998, bem como cópia do contrato social e alterações, os quais foram retidos pela fiscalização. Ratificou a declaração em que afirmou ter autorizado o sr. Marcos Pompei a movimentar valores de titularidade da distribuidora São Paulo e alegou que o motivo para essa autorização foram as restrições administrativas que impediam, naquele momento, a movimentação em nome da Distribuidora. Apresentou, também, o livro Razão relativo ao ano de 1998. O primeiro detalhe que chamou a atenção do fisco foi o fato de que o livro de registro Diário, apesar de conter a data de 01 de janeiro de 1998, somente no dia 17 de agosto de 2005 é que fora registrado o termo de abertura no cartório de Registro Civil. Ou seja, muito tempo depois de prestar a declaração supramencionada, fato que ocorreu em 05 de maio de 2004. Também constituiu indicativo de irregularidade o fato de que o livro Razão retratou apenas as contas bancárias movimentadas em nome de Marcos Pompei. Ou seja, tais indicativos contribuíram para considerar que os referidos livros foram escriturados após a declaração prestada pela Distribuidora, com o único intento de dar uma aparência verdadeira às declarações prestadas.

c.2.) Ainda, intimada a dita empresa a apresentar os cheques de valor superior a R\$-12.000,00 (doze mil reais), supridos pelas contas bancárias movimentadas em nome do sr. Marcos Pompei.

Posteriormente à apresentação dos livros Diário e Razão, entregues as cópias dos cheques relativos às contas bancárias movimentadas em nome de Marcos Pompei.



d) Da resposta da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda na qual relacionadas várias contas bancárias, todas movimentadas em nome de terceiros. Entretanto, afirmou que no ano de 1998 somente havia escriturado duas contas bancárias, por coincidência, aquelas tituladas por Marcos Pompei. Assim, foi intimada a empresa a esclarecer sobre o motivo de não ter escriturado outras contas bancárias. Em sua resposta, afirmou que no ano de 1998 somente efetuou movimentação financeira em nome do sr. Marcos Antônio Pompei. Considerada muito estranha a afirmação, já que a Distribuidora São Paulo está sediada em São José do Rio Preto e as referidas contas bancárias são de agências localizadas na cidade de Presidente Prudente.

Na mesma resposta, esclarecido que algumas das contas bancárias indicadas na resposta anterior foram abertas posteriormente e, para comprovar esse fato foram juntadas cópias do cadastro de cliente em nome de Marcos Antônio Pompei. Entretanto, nota-se no referido cadastro que essa pessoa figura como sócio do Frigorífico Baby Beef e não há qualquer referência à Distribuidora São Paulo. Ou seja, ficaria claro que tudo não passaria de uma simulação, visando fraudar o fisco e evitar a cobrança dos tributos devidos pelo titular de fato.

Após essas considerações, a autoridade fiscal concluiu pela titularidade da conta e dos créditos pertencer a este contribuinte.

Verificado por amostragem os livros Diário e não constatada a escrituração individualizada dos cheques, ou seja, a identificação dos pagamentos a que destinados.

Intimado o contribuinte para conhecimento e manifestação a respeito dos dados obtidos em diligência, inclusive quanto à manifestação da autoridade fiscal, este expôs as seguintes considerações: confirmou a participação no capital social da empresa Frigorífico Baby Beef e que esta foi fiscalizada pela DRF/Araçatuba; contestou a relação entre a situação deste processo e a operação "Grandes Lagos" porque realizada em momento posterior à lavratura dos respectivos autos de infração e porque constituem fatos ainda não definitivos.

Esses os dados. Passa-se à análise.

Nesta situação, tem-se de um lado, o fisco que se apóia na Lei nº 9.430, de 1996, artigo 42, e na desconsideração dos argumentos apresentados pela pessoa fiscalizada para afirmar que a soma dos depósitos bancários constitui acréscimo ao patrimônio desta pessoa no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1998. De outro, a pessoa fiscalizada que afirmou desde o início que tais valores decorreram da cessão da conta para terceiros e para esse fim apresentou declaração da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. Realizada diligência a pedido deste Relator, a dita empresa confirmou o uso dessas contas bancárias, bem assim de outras de



titularidade formal do Frigorífico Baby Beef Ltda, no qual esta pessoa física tem participação no capital social.

Para dirimir a questão, necessário que se tome a previsão legal de incidência acompanhada dos dados componentes da base presuntiva e promova-se o confronto com o conjunto probatório indireto a fim de extrair-se convencimento e demonstrar-se qual dos dois deve prevalecer.

Quanto ao primeiro aspecto, a previsão legal de incidência e os dados componentes da base presuntiva, o protesto da defesa encontra amparo na legislação e na prática.

A autoridade fiscal tomou por referência a transferência do ônus da prova, característica inerente à figura da *presunção legal*, para deixar de aprofundar a verificação dos fatos indicados pela defesa e exigir o crédito na forma constante do feito. Ou seja, desconsiderada a declaração a respeito da titularidade da conta e mantida a base presuntiva como fatos-base indicadores da *renda tributável omitida no ano-calendário*.

As pessoas que trabalham na informalidade, situação não incomum neste País, regra geral não negociam o produto do trabalho mediante emissão de documentos formais, situação que implica probabilidade da existência de recebimentos, dívidas e créditos no chamado sistema "fio do bigode". Para encontrar a verdade havida nessas situações e ter uma incidência tributária justa, necessário que se valha de conjuntos probatórios *indiretos*. Assim, o valor correspondente à venda de uma carga de cebolas efetivada informalmente por pessoa física localizada no Rio Grande do Sul a terceiro situado na Bahia, que não tem fundo em qualquer documento fiscal, porque trânsito com a nota relativa à viagem anterior, ou com nota fiscal calçada, na qual o vendedor auferia (a título exemplificativo) um ganho em torno de 10 a 20% do preço de venda (obtido da subtração entre o preço de venda e os custos da mercadoria e do transporte) deve ser comprovada ao fisco com outros meios de prova que não a *direta*: como a cópia do cheque recebido do vendedor, confirmação deste a respeito da aquisição, declaração da pessoa de quem adquirida a mercadoria, do transportador, comprovantes de outras vendas corretamente documentadas, etc. A incidência do tributo sobre o preço total da venda constituiria ilegalidade porque 90% (noventa por cento) ou 80% (oitenta por cento), dele, respectivamente, não corresponderia a acréscimo ao patrimônio do fiscalizado.

Sob a perspectiva da lei, verifica-se que, quanto a esse aspecto, a razão encontra-se com a defesa.

O artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, contém autorização para que se determine o *rendimento ou receita omitida* com base nos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, no entanto,



com restrição contida no parágrafo 3º, no sentido de que sejam excluídas as transferências entre contas do mesmo contribuinte e os depósitos e créditos inferiores a R\$ 12.000,00, desde que no somatório de cada ano-calendário, não superiores a R\$ 80.000,00, e, após, proceda-se análise individualizada dos valores remanescentes.

Com a devida vênia e respeito às interpretações quanto a essa parte da norma, concebo a determinação legal contida no § 3º, e item I deste, do artigo 42, citado, de forma distinta da autoridade fiscal, conforme detalhado à frente.

Em primeiro, a análise do significado gramatical desse texto legal, em partes, conforme transcrito, para melhor compreensão: “§ 3º *Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente*”.

Este início do parágrafo significa que a obtenção da receita omitida por meio dos depósitos e créditos bancários requer análise individual de todos esses dados pela autoridade fiscal. A análise individual, neste contexto, significa o *estudo pormenorizado, o exame, a crítica*³. Estudar, examinar e criticar constituem procedimentos de verificação que têm por foco todos os detalhes componentes do objeto para se obter uma conclusão a respeito do aspecto desconhecido deste. Assim, não poderia essa análise restringir-se apenas aos dados disponíveis à autoridade fiscal, mas deveria estender-se também àqueles possíveis de busca e obtenção junto à instituição financeira e em outras partes, afirmativa que combina com a autorização contida no Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, para fiscalizar o ano-calendário de 1998 desta pessoa física.

Na parte final desse texto legal, determinação para que se excluam valores decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa física: “*observado que não serão considerados: I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica*”; esta, por questão de logicidade, porque estando o crédito considerado em uma conta, e sendo este valor transferido para outra, haveria duplicidade de base presuntiva e um deles não constituiria *acréscimo ao patrimônio original*. Este determinativo legal, no entanto, não significa restrição da verificação fiscal apenas às transferências entre contas, mas que esta deve integrar obrigatoriamente o rol daquelas necessárias à análise individualizada dos créditos.

Estendendo um pouco mais a busca do significado, agora em nível do contexto em que inserida a norma, possível de concluir no mesmo sentido do significado gramatical por força da interferência da outra norma contida no artigo 43, do CTN, combinada com parte daquela presente no artigo 142, desse ato legal, na qual há determinação para o

³ HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



lançamento externar “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável (...)*”.

Esses procedimentos não foram realizados neste processo e não se justifica a falta em razão da ausência de documentos pelo pólo passivo. A norma contida nesse parágrafo, por extensão da norma contida no artigo 142, do CTN, citada, não se vincula apenas à apresentação de documentos pela pessoa fiscalizada, mas a qualquer indicação da origem de tais valores e nesta situação houve a dita informação desde a fase procedimental. Observe-se que a composição da base presuntiva nesses termos significa base de cálculo do tributo portadora de valores não passíveis de compor a parcela de renda omitida.

Verificada a incidência e os dados da base presuntiva, passa-se, então, ao aspecto que deve ser com estes confrontado: o conjunto probatório indireto, formado por dados extraídos dos documentos que integram o processo. Este não contém provas *diretas* no sentido de que a pessoa fiscalizada exerceu a atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços, nem tampouco que os valores integrantes da conta bancária pertencem à empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda; no entanto, presente um conjunto probatório *indireto* que permite decidir quanto à origem dos depósitos bancários.

Nesta situação, o conjunto probatório *indireto* resulta dos indicativos presentes no processo, relacionados a seguir:

1. informação do fiscalizado, desde o início do procedimento sobre a titularidade das contas pertencer à empresa DCDSPL.

2. A confirmação pela DCDSPL sobre a titularidade.

3. O depoimento da funcionária da empresa DCDSPL MARIA DOS ANJOS DE MEDEIROS a respeito da participação deste contribuinte no esquema de comércio informal e ilegal de gado, inclusive com o envolvimento da primeira e do Frigorífico Baby Beef Ltda, no qual este detém participação societária.

4. A emissão de diversos cheques nominativos a terceiros que embora não verificados pela autora da diligência a que título foram emitidos, significam que o *rendimento* considerado omitido com base no crédito bancário não pode externar *rendimento tributável* em seu montante porque apenas uma parte dele atende a esse requisito, enquanto o cheque pode constituir pagamento da parcela produtora da renda, situação ofensiva à norma reguladora do fato gerador do tributo, em razão da incidência constituir tributação sobre valores que podem não externar acréscimo ao patrimônio original.

5. A devolução de grande quantitativo de cheques depositados e devolvidos também constitui indício significativo do



exercício de uma atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços.

De acordo com dados por amostragem colhidos dos extratos e externados na Tabela I, verifica-se que em Janeiro, foram devolvidos 91 cheques depositados, em fevereiro, 44, em março, 119, e em dezembro, 227.

O quantitativo de cheques devolvidos, distribuídos ao longo de todo o período, por decorrência significa percepção de grande quantitativo de valores durante o período, pois apenas uma parte dos clientes é considerada não confiável.

Considerada a devolução de cheques como inadimplência nos pagamentos, a média de 120 cheques mensais, na amostragem considerada, implica que o total recebido em função da mesma atividade deve corresponder a um montante muito superior a este, como por exemplo, supondo, por exagero, que a inadimplência significasse 20% (vinte por cento) do movimento de cheques, teríamos, em cada mês, cerca de 600 (seiscentos) cheques de terceiros como produto da atividade exercida; alterando o percentual de inadimplência para patamar inferior, mais próximo da realidade dos negócios, digamos 2% (dois por cento), o total de cheques percebidos chegaria a 6.000 em cada mês. Nessa mesma linha, a comparação em termos de valores dos cheques devolvidos com aqueles dos créditos considerados. Este dado conduz à prática de uma atividade, da qual resultou percepção de receita de diversas fontes por meio de cheques e de outras formas de pagamentos.

Tabela I – Cheques depositados e devolvidos.

Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
2/1/1998	10,00	31	13/1/1998	150,00	127
2/1/1998	39,60	31	13/1/1998	228,00	127
2/1/1998	28,65	31	13/1/1998	330,00	127
2/1/1998	145,00	125	13/1/1998	851,00	127
2/1/1998	77,80	125	13/1/1998	150,00	127
2/1/1998	65,20	125	13/1/1998	32,00	127
2/1/1998	18,70	125	13/1/1998	30,00	127
2/1/1998	150,00	125	13/1/1998	125,26	127
5/1/1998	75,00	32	13/1/1998	70,00	127
5/1/1998	50,00	32	13/1/1998	120,00	127
5/1/1998	183,97	125	13/1/1998	22,00	127
7/1/1998	150,00	126	14/1/1998	15,00	33
7/1/1998	1.727,00	126	14/1/1998	20,00	33
7/1/1998	563,10	126	14/1/1998	50,00	33



Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
7/1/1998	3.974,20	126	14/1/1998	61,00	33
7/1/1998	714,60	126	14/1/1998	29,00	33
7/1/1998	70,00	126	14/1/1998	29,00	33
8/1/1998	24,00	32	14/1/1998	188,30	127
8/1/1998	25,80	32	14/1/1998	2.000,00	127
8/1/1998	315,00	32	14/1/1998	500,00	127
8/1/1998	34,00	32	14/1/1998	2.755,00	127
8/1/1998	33,20	32	15/1/1998	26,20	33
8/1/1998	2.000,00	126	15/1/1998	10,00	33
8/1/1998	500,00	126	15/1/1998	30,25	127
9/1/1998	1.300,00	32	15/1/1998	31,00	127
9/1/1998	110,70	32	15/1/1998	330,00	127
9/1/1998	30,25	126	15/1/1998	851,00	127
9/1/1998	31,00	126	15/1/1998	28,00	127
9/1/1998	6,90	126	15/1/1998	27,00	127
9/1/1998	17,00	126	16/1/1998	720,00	33
9/1/1998	28,00	126	16/1/1998	32,00	127
9/1/1998	46,00	126	16/1/1998	315,00	127
9/1/1998	134,00	126	16/1/1998	302,00	127
9/1/1998	27,00	126	16/1/1998	30,00	127
9/1/1998	160,00	126	19/1/1998	15,00	33
9/1/1998	31,00	126	21/1/1998	100,00	33
9/1/1998	45,00	126	21/1/1998	65,00	33
12/1/1998	1.727,00	126	21/1/1998	4.062,56	127
13/1/1998	1.300,00	33	21/1/1998	315,00	127
21/1/1998	302,00	127	13/2/1998	87,91	37
22/1/1998	25,00	127	17/2/1998	350,00	130
23/1/1998	46,90	34	17/2/1998	62,50	130
23/1/1998	28,65	34	18/2/1998	16,30	38
23/1/1998	87,91	34	18/2/1998	90,00	38
23/1/1998	1.400,00	34	18/2/1998	40,00	38
27/1/1998	32,50	34	18/2/1998	67,00	131
28/1/1998	35,70	34	20/2/1998	50,00	38
28/1/1998	72,00	128	20/2/1998	5.502,09	38
28/1/1998	1.000,00	128	25/2/1998	2.123,00	131
28/1/1998	150,00	128	25/2/1998	400,00	131
29/1/1998	27,30	34	26/2/1998	295,00	131
29/1/1998	41,90	34	26/2/1998	23,60	131
2/2/1998	1.287,40	128	26/2/1998	300,00	131

Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
2/2/1998	2.200,00	128	27/2/1998	15,00	38
3/2/1998	24,90	35	27/2/1998	27,00	38
3/2/1998	17,70	35	27/2/1998	80,00	132
3/2/1998	37,00	35	2/3/1998	20,00	39
3/2/1998	76,00	35	2/3/1998	40,00	39
3/2/1998	487,00	129	2/3/1998	50,00	39
4/2/1998	50,00	36	2/3/1998	50,00	39
4/2/1998	25,00	36	2/3/1998	27,20	132
4/2/1998	20,00	36	2/3/1998	1.633,50	132
4/2/1998	21,20	36	2/3/1998	326,00	132
4/2/1998	17,00	36	2/3/1998	165,00	132
4/2/1998	30,00	129	2/3/1998	645,00	132
5/2/1998	24,80	32	2/3/1998	70,00	132
5/2/1998	132,00	32	2/3/1998	20,00	132
5/2/1998	15,90	129	2/3/1998	350,00	132
5/2/1998	544,00	129	2/3/1998	4.948,50	132
5/2/1998	55,00	129	2/3/1998	321,00	132
6/2/1998	18,80	129	3/3/1998	1.870,00	132
9/2/1998	544,00	129	3/3/1998	1.534,12	132
9/2/1998	22,00	129	3/3/1998	2.704,50	132
10/2/1998	55,00	130	3/3/1998	145,70	132
10/2/1998	86,00	130	3/3/1998	56,00	132
11/2/1998	1.534,12	130	3/3/1998	150,00	132
12/2/1998	295,77	37	4/3/1998	2.000,00	133
12/2/1998	33,10	37	4/3/1998	78,00	133
12/2/1998	62,50	130	4/3/1998	500,00	133
4/3/1998	645,00	133	16/3/1998	124,00	41
4/3/1998	350,00	133	16/3/1998	28,16	41
4/3/1998	300,00	133	16/3/1998	21,79	135
5/3/1998	1.126,88	133	16/3/1998	13,10	135
5/3/1998	27,20	133	16/3/1998	154,55	135
5/3/1998	165,00	133	16/3/1998	191,00	135
5/3/1998	22,90	133	16/3/1998	18,80	135
5/3/1998	23,60	133	16/3/1998	930,00	135
5/3/1998	145,70	133	16/3/1998	62,90	135
5/3/1998	52,30	133	16/3/1998	789,00	135
6/3/1998	500,00	133	16/3/1998	35,64	135
9/3/1998	31,00	134	17/3/1998	122,63	41
9/3/1998	42,40	134	17/3/1998	779,20	136
9/3/1998	71,60	134	17/3/1998	1.150,00	136



Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
9/3/1998	28,20	134	18/3/1998	7,00	42
9/3/1998	53,00	134	18/3/1998	40,00	42
10/3/1998	120,00	41	18/3/1998	60,00	42
10/3/1998	40,00	41	18/3/1998	2.350,00	136
10/3/1998	5.680,92	134	18/3/1998	3.500,00	136
11/3/1998	108,00	41	18/3/1998	1.335,00	136
11/3/1998	31,50	41	18/3/1998	930,00	136
11/3/1998	30,00	41	18/3/1998	1.265,55	136
11/3/1998	10,00	41	19/3/1998	30,00	42
11/3/1998	60,00	41	19/3/1998	21,79	136
11/3/1998	23,00	41	19/3/1998	154,55	136
11/3/1998	1.650,00	134	19/3/1998	191,00	136
11/3/1998	85,50	134	19/3/1998	18,80	136
11/3/1998	1.870,00	134	19/3/1998	62,90	136
11/3/1998	235,00	134	19/3/1998	57,00	136
11/3/1998	553,00	134	19/3/1998	35,64	136
11/3/1998	383,00	134	20/3/1998	15,30	42
11/3/1998	300,00	134	20/3/1998	50,00	42
11/3/1998	2.704,50	134	20/3/1998	35,70	42
11/3/1998	660,00	134	20/3/1998	37,00	42
12/3/1998	1.600,00	135	20/3/1998	76,00	42
12/3/1998	38,50	135	20/3/1998	124,00	42
12/3/1998	24,70	135	20/3/1998	100,00	42
13/3/1998	204,00	135	23/3/1998	3.500,00	137
13/3/1998	779,20	135	23/3/1998	300,00	137
13/3/1998	1.150,00	135	23/3/1998	660,00	137
24/3/1998	49,40	42	3/12/1998	40,00	188
24/3/1998	135,00	137	3/12/1998	126,00	188
24/3/1998	1.824,00	137	3/12/1998	4.998,00	188
24/3/1998	235,00	137	3/12/1998	69,80	188
24/3/1998	32,10	137	3/12/1998	90,00	188
24/3/1998	429,00	137	4/12/1998	288,00	79
24/3/1998	76,35	137	4/12/1998	594,00	188
25/3/1998	129,59	42	4/12/1998	471,70	188
25/3/1998	23,80	42	4/12/1998	465,00	188
26/3/1998	7,00	43	4/12/1998	1.860,00	188
30/3/1998	3.500,00	138	4/12/1998	35,20	188
30/3/1998	32,10	138	4/12/1998	1.370,00	188
30/3/1998	1.428,26	138	4/12/1998	2.463,50	188
30/3/1998	429,00	138	4/12/1998	1.029,85	188



Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
31/3/1998	49,40	44	4/12/1998	1.735,60	188
31/3/1998	135,00	138	4/12/1998	2.162,00	188
1/12/1998	15,80	78	7/12/1998	50,00	189
1/12/1998	216,00	78	7/12/1998	28,75	189
1/12/1998	336,60	78	7/12/1998	200,00	189
1/12/1998	288,00	78	7/12/1998	148,58	189
1/12/1998	282,60	78	7/12/1998	1.250,00	189
1/12/1998	600,00	78	7/12/1998	61,00	189
1/12/1998	148,58	187	7/12/1998	84,00	189
1/12/1998	471,70	187	7/12/1998	1.860,65	189
1/12/1998	5.329,30	187	7/12/1998	903,00	189
1/12/1998	90,00	187	7/12/1998	118,00	189
1/12/1998	2.463,50	187	7/12/1998	1.879,00	189
2/12/1998	373,32	78	7/12/1998	150,00	189
2/12/1998	90,00	78	7/12/1998	50,00	189
2/12/1998	96,00	79	7/12/1998	3.450,00	189
2/12/1998	13.328,00	187	7/12/1998	165,00	189
2/12/1998	1.370,00	187	7/12/1998	1.800,00	189
2/12/1998	165,00	187	7/12/1998	270,00	189
2/12/1998	73,00	187	7/12/1998	47,04	189
3/12/1998	10,00	79	7/12/1998	16,10	189
3/12/1998	336,60	79	7/12/1998	25,33	189
3/12/1998	28,00	79	9/12/1998	556,00	80
3/12/1998	25,00	79	9/12/1998	372,00	80
3/12/1998	170,00	188	9/12/1998	230,00	189
3/12/1998	75,20	188	9/12/1998	300,00	189
9/12/1998	170,00	190	15/12/1998	1.698,40	192
9/12/1998	17,20	190	15/12/1998	141,00	192
9/12/1998	469,00	190	15/12/1998	1.204,00	192
9/12/1998	1.400,00	190	15/12/1998	4.769,00	192
9/12/1998	1.473,45	190	15/12/1998	40,00	192
9/12/1998	697,83	190	15/12/1998	108,00	192
9/12/1998	2.509,00	190	15/12/1998	1.195,00	192
9/12/1998	1.000,00	190	15/12/1998	727,56	192
9/12/1998	79,00	190	16/12/1998	197,90	81
9/12/1998	4.998,00	190	16/12/1998	43,50	81
9/12/1998	340,00	190	16/12/1998	15,20	192
9/12/1998	69,80	190	16/12/1998	85,00	192
9/12/1998	690,00	190	16/12/1998	8.350,00	192
9/12/1998	500,00	190	16/12/1998	6.000,00	192

Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
9/12/1998	30,00	190	16/12/1998	2.756,00	192
10/12/1998	65,50	190	16/12/1998	1.214,60	192
10/12/1998	143,30	190	16/12/1998	24,40	192
10/12/1998	200,00	190	16/12/1998	24,90	192
10/12/1998	50,00	190	17/12/1998	63,86	81
10/12/1998	41,00	190	18/12/1998	20,00	81
11/12/1998	556,00	80	18/12/1998	168,86	193
11/12/1998	25,00	80	18/12/1998	720,00	193
11/12/1998	372,00	80	18/12/1998	570,00	193
11/12/1998	4.000,00	191	18/12/1998	1.400,00	193
11/12/1998	1.088,20	191	18/12/1998	120,00	193
11/12/1998	997,00	191	18/12/1998	806,00	193
11/12/1998	4.769,00	191	18/12/1998	20,00	193
11/12/1998	690,00	191	18/12/1998	63,00	193
11/12/1998	49,60	191	18/12/1998	97,35	193
11/12/1998	788,00	191	21/12/1998	43,50	81
11/12/1998	500,00	191	21/12/1998	1.260,00	194
14/12/1998	300,00	191	21/12/1998	30,00	194
14/12/1998	77,00	191	21/12/1998	15,20	194
14/12/1998	874,00	191	21/12/1998	870,00	194
14/12/1998	619,20	191	21/12/1998	2.296,00	194
14/12/1998	2.509,00	191	21/12/1998	8.350,00	194
14/12/1998	1.000,00	191	21/12/1998	1.998,70	194
14/12/1998	980,00	191	21/12/1998	876,30	194
15/12/1998	81,00	81	21/12/1998	1.328,00	194
15/12/1998	23,50	81	21/12/1998	437,00	194
21/12/1998	1.404,59	194	28/12/1998	1.552,60	196
21/12/1998	97,00	194	28/12/1998	346,66	196
21/12/1998	865,00	194	28/12/1998	1.321,00	196
21/12/1998	81,30	194	28/12/1998	300,00	196
21/12/1998	80,00	194	28/12/1998	1.830,00	196
21/12/1998	1.830,00	194	28/12/1998	814,00	196
21/12/1998	40,00	194	28/12/1998	1.215,00	196
21/12/1998	108,00	194	28/12/1998	1.102,70	196
21/12/1998	1.215,00	194	29/12/1998	900,10	197
22/12/1998	14.590,05	195	29/12/1998	30,00	197
22/12/1998	8.250,00	195	29/12/1998	15,20	197
22/12/1998	200,00	195	29/12/1998	572,20	197
22/12/1998	110,00	195	29/12/1998	1.923,20	197
22/12/1998	4.727,24	195	29/12/1998	1.220,65	197



Data	Valor	Fl.	Data	Valor	Fl.
22/12/1998	2.000,00	195	29/12/1998	81,30	197
22/12/1998	1.200,00	195	29/12/1998	756,00	197
22/12/1998	1.321,00	195	29/12/1998	1.000,00	197
22/12/1998	160,00	195	29/12/1998	800,00	197
22/12/1998	2.130,00	195	29/12/1998	540,80	197
22/12/1998	2.229,65	195	30/12/1998	28,63	82
23/12/1998	46,64	81	30/12/1998	6.000,00	197
23/12/1998	20,00	81	30/12/1998	57,40	197
23/12/1998	900,10	195	30/12/1998	445,00	197
23/12/1998	1.200,00	195	30/12/1998	200,00	197
23/12/1998	20,00	195	30/12/1998	15,00	197
23/12/1998	1.000,00	195	30/12/1998	290,00	197
23/12/1998	540,80	195	30/12/1998	1.430,00	197
24/12/1998	65,00	196	30/12/1998	20,00	197
24/12/1998	410,00	196	30/12/1998	898,70	198
24/12/1998	1.200,00	196	30/12/1998	250,00	198
24/12/1998	15,00	196	31/12/1998	45,66	82
24/12/1998	250,00	196	31/12/1998	289,00	82
24/12/1998	50,00	196	31/12/1998	100,00	82
24/12/1998	63,95	196	31/12/1998	17,30	198
28/12/1998	133,60	82	31/12/1998	50,00	198
28/12/1998	14.590,05	196	31/12/1998	31,00	198
28/12/1998	8.250,00	196	31/12/1998	120,00	198
28/12/1998	987,00	196	31/12/1998	382,00	198
28/12/1998	1.328,00	196	31/12/1998	1.500,00	198
28/12/1998	1.500,00	196	31/12/1998	270,00	198
			31/12/1998	35,00	198
			31/12/1998	47,00	198
			31/12/1998	40,00	198

Tem-se, então, o confronto de dois conjuntos probatórios de igual força jurídica, pois ambos com características de provas *indiretas*: a imposição por meio de *presunção legal* e o posicionamento do fiscalizado com os aspectos indicados nos itens 1 a 5 anteriores.

Podéria, então, decidir-se pela prevalência da imposição tributária porque em termos formais a situação evidenciaria subsunção à matriz legal contida no artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, ou seja, a base presuntiva teria construção de acordo com a norma, enquanto o contribuinte não teria comprovado com provas *diretas* a origem dos recursos havidos nas contas bancárias; no entanto, da análise mais detalhada e com a consideração do conjunto probatório *indireto* presente



nos documentos que instruem o processo, resulta conclusão pelo afastamento da dita incidência. Justifica-se.

Considerados apenas o indicativo dos cheques devolvidos, pode-se perfeitamente perceber que os créditos considerados resultam do exercício de uma atividade. Agregam-se, ainda, a estes fortes indícios, a informação prestada pelo fiscalizado durante o transcorrer da fase procedimental sobre a utilização da conta pela empresa DCDSPL, atitude que permitiria ação da autoridade fiscal para conformar a exigência por subsunção em matriz legal específica e ainda, a documentação entregue pela dita empresa – cópias dos cheques e da contabilidade, que apesar de não evidenciar a escrituração individual de tais valores, contribui para evidenciar o uso ilegal da dita conta para disfarçar a omissão de receitas.

Agregados esses indicativos, tem-se que a pessoa exerceu uma atividade informal, da qual não é possível obter-se o montante de receita auferida. Em consequência dessa dificuldade, a impossibilidade de depurar a base presuntiva para fins de obtenção do montante correto da renda omitida e não classificável sob hipótese específica de incidência.

Conclui-se, pois, que a base presuntiva permitiu uma identificação ilegal de renda tributável omitida porque parte ou a integralidade não é portadora dessa natureza, uma vez que de origem no produto do exercício de uma atividade – comercial, industrial, ou de serviços – da qual uma parte de cada crédito constitui custos não considerados, enquanto a outra, efetivamente renda tributável, mas subsumível à fundamentação legal específica, porque resultado da exploração dessa atividade.

Assim, a manutenção do feito constituiria ofensa ao princípio da legalidade porque exigência de tributo sobre parcela a ele não sujeita, ou seja, sem que haja lei a amparar uma parte da exigência, enquanto a outra, por subsunção da renda efetivamente tributável (não possível de identificação com os dados do processo) à matriz legal inadequada.

Colocados os esclarecimentos e justificativas às questões trazidas pela defesa, voto por rejeitar as questões preliminares, e quanto ao mérito, por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007.


NAURY FRAGOSO TANAKA

Declaração de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

Com a devida vênia da douta maioria do colegiado, em relação à alegação de irretroatividade da lei, tenho que a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material. Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada, é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Nesta linha de raciocínio, em se tratando de lançamento feito a partir da movimentação financeira, tenho enfrentado a **Preliminar de irretroatividade da lei, com as considerações e fundamentos que seguem.**

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências, sendo que o artigo 11, § 3º, desta Lei possuía a seguinte redação:

"§ 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."

Posto o conteúdo da norma, cabe analisar a quem se destinam as expressões: **"vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."** Tais expressões estariam conferindo algum tipo de direito aos jurisdicionados e, caso afirmativo, qual a natureza deste direito? Antes de responder estas indagações, algumas considerações se fazem necessárias para que se possam compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos ao ano de 1964 para analisar as disposições da Lei nº 4.595, norma esta com status de Lei Complementar, que dispõe sobre a Política e as Instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências, contendo os seguintes preceitos no artigo 38 e respectivo § 7º, a seguir transcritos:

"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados."

.....

§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma."

§ 7º. A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no

que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º do artigo 38 e a previsão do § 7º de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação, instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

A propósito deste assunto e sem nos ater a digressões doutrinárias, a história revela que a humanidade percebeu que era necessário limitar as ações do Estado-soberano como forma de proteção dos indivíduos frente ao Estado. Inicialmente concebido para proteger seus súditos, houve determinado período na história em que os indivíduos passaram ter medo das ações ilimitadas do Estado, surgindo a conhecida doutrina dos "freios e contra-pesos", por meio da qual um órgão do Estado-soberano limita e fiscaliza a atuação do outro. Nesta linha, o Judiciário tem sua atuação limitada pelo Poder Legislativo, o Poder Executivo, quando age em desconformidade com a lei, tem seus atos corrigidos pelo Judiciário, sendo que os limites de atuação do Poder Legislativo são fixados por meio do pacto social que institui o Poder Constituinte que aprova norma de hierarquia superior que deve ser observada por todos.

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: material ou instrumental?

Partindo da singela concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdicção o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

Chegando à conclusão de que o artigo 38 da Lei nº 4.595, era norma de natureza material, é preciso que se diga que as normas desta natureza só podem ser alteradas por leis de idêntica qualidade, sendo vedado, em qualquer hipótese a aplicação retroativa. Ao se admitir a aplicação retroativa de norma de natureza material voltar-se-ia aos primórdios em que os súditos não mais acreditavam no Estado que passou a ser visto como o Estado-tirano. Nenhuma garantia teria o indivíduo se o Estado, a qualquer momento, viesse elaborar leis para subtrair direitos ou prerrogativas decorrentes de relações jurídicas concebidas sob a égide de norma anterior.

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei nº 10.174, de 2001, e peço vênias para comparar com o artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 4.595/64, em sua redação primitiva
2	4
3 "§ 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."	"Art. 38. <u>As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u>
	5 § 1º. <u>As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u>

Inequivocadamente, as expressões acima grifadas possuem a mesma natureza. Conferem aos administrados a garantia de que, salvo por ordem judicial, toda e qualquer movimentação bancária feita na vigência de tais normas, em momento algum será utilizada para quaisquer fins, que não os previstos nas leis vigentes na época em que ocorreram os depósitos bancários.

Sabidamente as leis existem e produzem efeitos até que norma subsequente, de idêntica hierarquia, as revogue. Entretanto, é preciso que se tenha presente que a lei que vier modificar norma anterior destina-se a regular os atos da vida que se efetivarem a partir de sua vigência. **Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Concluindo que o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, é norma de natureza material que confere aos administrados o direito de que ninguém irá investigar suas movimentações financeiras, salvo por ordem judicial, em razão da divergência jurisprudencial, ora o STJ julgando na esteira do Recurso Especial nº. 608.053 entendendo que a Lei Complementar nº. 105, de 2001 e a Lei nº. 10.174, de 2001, não têm aplicação a fatos ocorridos antes de sua vigência, "sob pena de violar o princípio da irretroatividade das leis", ora julgando na linha seguida no Recurso Especial nº 668.012, decidido por voto de desempate da Ministra Denise Arruda, admitindo a aplicação retroativa das leis aqui citadas, tramitando ainda, junto ao Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2406; 2397 e 2390, cujo relator é o Ministro Sepúlveda Pertence, cabe-nos fazer algumas considerações em relação aos argumentos utilizados por aqueles que admitem a aplicação das referidas leis para investigar fatos ocorridos antes do início de sua vigência que, em síntese, assim sustentam o entendimento que defendem:

A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de informações, à luz do artigo 144, § 1º., a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.

Art. 144.....

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Na linha do entendimento liderado pelo Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, do TRF da 4ª Região, atualmente aposentado, “mostra-se destituído de fundamento constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrentes do direito à intimidade e à vida privada, elencadas como direitos individuais fundamentais no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988”.

Aos fundamentos anteriormente transcritos, destaco que é preciso se ter presente de que toda a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material**. Na linha do que colocamos anteriormente, quando o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, garantiu aos correntistas a inviolabilidade do sigilo bancário, salvo mediante determinação judicial, dita norma outorgou aos administrados garantia de natureza material. Idêntico entendimento aplica-se em relação ao § 3º do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996. Não se pode dizer que o citado dispositivo possuía natureza instrumental. Tratava-se de norma de caráter material que limitava o poder do Estado-soberano frente ao indivíduo. A limitação do poder do Estado-Administração frente ao cidadão é para este uma garantia de natureza material que, se violada, legitima o ofendido a recorrer ao Judiciário, usando-se para tal as normas de natureza instrumental como, por exemplo, o mandado de segurança.

A Lei nº 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao admitirem a utilização de dados bancários a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos, não possuem natureza instrumental porque extinguiram direito de natureza material que conferia aos contribuintes a segurança que, durante a vigência das normas que resultaram modificadas, salvo por decisão judicial, não seriam utilizados os dados referentes às operações bancárias para exigência de qualquer tributo além da CPMF.

A propósito do assunto, o ilustre advogado paulista José Antônio Minatel, em recurso patrocinado junto à Segunda Turma do Primeiro Conselho, enfrenta o tema com a seguinte precisão:

“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os poderes de fiscalização pré-existentes, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido.”

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei n.º. 10.174 e da Lei Complementar n.º. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º, do CTN, faz referência “a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação”. Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

Até o presente momento, em busca de síntese, fugi das citações doutrinárias, entretanto, em face da pertinência ao tema, não posso deixar de citar artigo de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, publicado na Revista da Faculdade de Direito da UNG Vol. 1 - 1999, pág. 197, sob o título ANOTAÇÕES SOBRE O DIREITO ADQUIRIDO DO ÂNGULO CONSTITUCIONAL, texto este também existente no CD Júris Síntese IOB, n. 57, da Editora Thomson – IOB, de onde transcrevo a seguinte paisagem:

2. A lei no tempo

Como primeiro passo, registre-se o óbvio. Consiste ele em apontar que, ao tornar-se obrigatória, a lei incide no tempo. Ora, ao fazê-lo, ela "divide" o tempo em relação ao seu império. Separa o passado, anterior a ela que então não vigorava, de um novo período, presente, e futuro de duração indefinida, que persistirá enquanto ela vigorar.

...

6. Revogação

Esta é o ato por que deixa de existir uma lei, ou uma norma (embora tecnicamente se fale em derrogação quando é colhida pela "revogação" parcial) apenas uma ou algumas normas da lei até então em vigor. A revogação concerne, pois, à existência da norma. Em princípio, findando a existência da norma, cessa a sua eficácia, mas nem sempre, porque pode ocorrer a ultratividade de suas regras.

....

11. Fundamentos da irretroatividade

A principal razão que justifica a irretroatividade é ser ela necessária à segurança jurídica. De fato, esse princípio assegura que um ato praticado em determinado momento, de acordo com as regras então obrigatórias, será considerado sempre válido, mesmo que mudem as normas legais. Em consequência, os direitos e as obrigações que dele decorrem também serão considerados como tendo valor.

Outra razão é de indole lógica. Já está nas Novelas de Justiniano, segundo o recorda Carlos Maximiliano: 'Será absurdo que o que fora feito corretamente seja pelo que naquela época ainda não existia, posteriormente mudado.'

....

14. Exceção à irretroatividade

Há, porém, uma exceção à irretroatividade, sobre a qual não existe controvérsia. Trata-se da irretroatividade da "lei mais branda", ou in melius.

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso

estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis n.º. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao serem aplicadas, devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei n.º. 4.595, de 1964 e o § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

Para este conselheiro, com a devida vênia dos que pensam em contrário, conforme observado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. “a doutrina da irretroatividade serve ao valor da segurança jurídica: o que sucedeu já sucedeu e não deve, a todo momento, ser juridicamente questionado sob pena de se instaurarem intermináveis conflitos. Essa doutrina, portanto, cumpre a função de possibilitar a solução de conflitos com o mínimo de perturbação social. Seu fundamento é ideológico e se reporta à concepção liberal do direito e do Estado.”

Na mesma linha dos fundamentos até aqui expostos, das lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, colhe-se a seguinte lição:

“...a regra superveniente regula situações presentes e futuras. O que ocorreu no tempo transacto está a salvo de sua incidência. Em suma, porque visa reger aquilo que ora existe ou que ainda vai existir, não atinge o que já sucedeu. Respeita fatos e situações que se criaram no passado e cujos efeitos nele se esgotaram ou simplesmente se perfizeram juridicamente. Com isto em nada se afeta aquilo que já se passou e comodou na poeira dos tempos, ressalvada uma possível retroação benéfica.” (In. Ato Administrativo e Direitos dos Administrados. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 112).

Pelo exposto, entendo que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei n.º 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das Leis. Assim, não pode a autoridade fazendária ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar n.º 105/01, sem o crivo do judiciário.”

Sala das Sessões-DF, 12 de setembro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA