



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 20 de setembro de 19 85

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.556

Recurso nº - RD/104-0.197

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida - QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO - GLÓRIA VIANA MATTAR

CÉDULA "H" - Rendimentos - Depósitos bancários - Não são tributáveis, como representativos de omissão de rendimentos, as parcelas remanescentes dos depósitos bancários inicialmente apurados pela fiscalização, se o contribuinte logra comprovar a sua origem em recursos não tributáveis ou já tributados, em razoável proporção ao montante dos depósitos, em função do tempo decorrido entre a efetivação destes e a ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso especial para restabelecer a tributação quanto ao exercício de 1980, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Urgel Pereira Lopes que dava provimento total ao recurso.

Sala das Sessões em 20 de setembro de 1985

AMADOR OUTRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Jacinto de Medeiros Calmon, Waldevan Alves de Oliveira, Luiz Miranda, Antonio da Silva Cabral, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Carlos Agostinho Alêssio Oliveto e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente justificadamente o Conselheiro José Augusto Salles de Carvalho.

esb/



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0665/010.058/80

RECURSO Nº: RD/104-0.197

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.556

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: GLÓRIA VIANA MATTAR

R E L A T Ó R I O

Recorre a esta Câmara Superior a FAZENDA NACIONAL, através de seu Procurador-representante junto à colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 291/293), da decisão desse Colegiado, consubstanciada no Acórdão nº 104-3.724, prolatado em sessão de 13.06.83 (fls. 272/289), alterado pela Resolução nº 104-854, de 13.08.84 (fls. 307/308), dos quais aquele Procurador-representante teve vista nas sessões de 19.08.83 e 20.06.85 respectivamente (fls. 273 verso e 308).

Na decisão supra, aludido Colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, autuado naquele Conselho sob nº 38.237 (fls. 128/139), para: I-por unanimidade de votos, para excluir da tributação, no exercício de 1979, a parcela de Cr\$ 555.197; II- por maioria de votos, para excluir da tributação, nos exercícios de 1978 e 1980, respectivamente as parcelas de Cr\$ 337.813 e de Cr\$ 861.785, vencidos os Conselheiros Mário Rodrigues Teixeira (relator) e Tereso de Jesus Torres, que excluíam apenas as parcelas de Cr\$ 102.312 e de Cr\$ 237.231.

O decisório recorrido lastreou-se nos fundamentos do voto do redator-designado, o ilustre Conselheiro Francisco Am^{ar}al Manso, a seguir transcrito: *am* *Q/L*

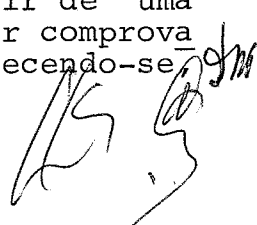
"Embora nos exercícios de 1978 e 1980 a comprovação se tenha limitado a 86,79% e 89,96%, respectivamente, entendo se possa creditar tão pequena diferença às dificuldades normais encontradas em comprovação dessa natureza, principalmente quando o volume das operações é significativo, o que está evidente nos autos, envolvendo três exercícios e abrangendo as contas bancárias mantidas em diversos estabelecimentos.

Mesmo a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao proferir a decisão consubstanciada no Acórdão nº CSRF-01.071/80 admitiu que

"... a prova de origem de depósitos bancários, em dois, três, quatro ou cinco exercícios, não é das mais fáceis, mormente se o contribuinte não teve a prudência de se munir de registros particulares, se é intenso seu movimento bancário. Essa prova, como se sabe, por vezes depende da colaboração dos estabelecimentos bancários, nem sempre solícitos nesse aspecto".

Nos presentes autos a própria autoridade jurisdicionante apercebeu-se da dificuldade em corretamente estabelecer o crédito tributário, chegando a determinar a realização de diligência (fls. 84), após a impugnação da recorrente, conluindo-se pela exclusão de diversas parcelas nos três exercícios fiscalizados. Mesmo assim, chegando os autos a esta Casa, o Colegiado determinou a realização de nova diligência, que conduziu a reduzir, ainda mais, as quantias consideradas como rendimentos omitidos. Observa-se, pois, que a liquidez e certeza de que se deve revestir o crédito tributário ficam seriamente comprometidas com essa modalidade de lançamento, o que está evidenciado no presente caso.

A sabedoria espelhada na decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais reside precisamente no reconhecimento da dificuldade de se comprovarem cabalmente as operações bancárias efetuadas em determinado período. Não creio, porém, seja defensável o estabelecimento de determinada percentagem, seja ela 10%, ou 20%, ou 30%, ou mesmo 1%. A partir de uma posição rigorosa, dever-se-ia exigir comprovação total, ou seja, de 100%. Reconhecendo-se

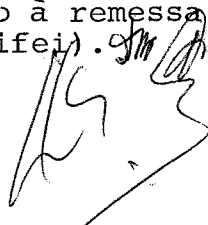


Acórdão nº CSRF/01-0.556

porém, como é pacífico neste Conselho e mesmo através frequentes decisões do Judiciário, que os depósitos bancários não são tributáveis em si mesmos, mas no que são representativos de renda considerada omitida, seja ela consumida ou poupada, tornam-se cada vez mais débeis, e portanto ineficazes, seus indícios, na medida em que se comprova a origem não tributável dos mesmos, acompanhado de circunstâncias que somente o exame de cada caso poderá permitir ao julgador a formação de sua convicção, à vista dos elementos contidos nos autos, sem adstringir-se à rigidez de uma percentagem que, embora compreensível, não deixa de encerrar acentuados resquícios de arbitrariedade. À complexidade da situação envolvida acrescenta-se a natural dificuldade em obter os correspondentes comprovantes, eis que a recorrente fora autuada, em 28.11.80, ficando obrigada a fundamentar, documentadamente, a origem não tributável de recursos creditados em sua conta bancária a partir de janeiro de 1977. Inobstante, apenas restaram, nos exercícios de 1978 e 1980, 13,21% e 10,04% dos depósitos a serem comprovados. Entendo, pois, reiterando posição já assumida em outras oportunidades, se deva excluir igualmente as parcelas remanescentes relativamente aos exercícios de 1978 e 1980.

Ainda recentemente, julgando a Remessa Ex officio nº 60.083-PR, a Quinta Turma do Tribunal Federal de Recursos, aprovou, à unanimidade, a seguinte decisão.

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - No particular do debate, a jurisprudência deste Tribunal se mostra casuística, dominando o princípio geral de que os cheques bancários, enquanto tais, em si e por si mesmos, não configuram renda, embora possam construir suporte válido para inferência de rendimentos omitidos, quando a prova for concludente nesse sentido. No caso concreto, ao que se recolhe da prova dos autos e das premissas e conclusões da douda sentença recorrida, o critério de base de cálculo adotado pelo órgão lançador se mostra precário e distorsivo, não podendo, assim, ser erigido em método válido para fins de tributação. Negou-se provimento à remessa oficial" (DJ - 26.05.83 - grifei).



Acórdão nº CSRF/01-0.556

Da mesma forma, parece-me que apenas o julgamento, de maneira casuística, permitirá ao julgador na esfera administrativa concluir pela validade do elemento indiciário representado nos depósitos bancários, que funcionam como prova da presumida omissão de rendimentos, cabendo lembrar que o art. 29 do Dec. 70.235/72, ainda que se referindo ao julgamento em primeira instância mas por certo igualmente aplicável aos Conselhos de Contribuintes, preceitua que

"na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias".

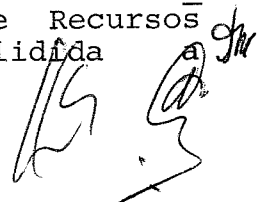
Voto, pois, para que se conheça do recurso, porquanto tempestivo, e, no mérito, se lhe dê provimento para admitir, além das parcelas admitidas pelo ilustre relator, a exclusão também das quantias de Cr\$ 235.501 e Cr\$ 491.914, respectivamente nos exercícios de 1978 e 1980."

O relator por sorteio, o Conselheiro Mário Rodrigues Teixeira, parcialmente vencido, assim fundamentou o seu voto, a seguir transcrito em parte (fls. 283, 286 e 228/289):

"Quanto à documentação da origem de depósitos e outros créditos bancários, foi ela objeto de cuidadoso exame pela DRF em Divinópolis na informação fiscal de fls. 265 a 268, que conclui pela procedência das alegações da recorrente com referências aos valores creditados em contas bancárias ali relacionados, de Cr\$ 102.312, Cr\$ 555.197 e Cr\$ 237.231, nos anos-base de 1977, 1978 e 1979, respectivamente.

Concordo plenamente com o entendimento contido naquela informação fiscal,.....

.....
Como se verifica, os valores comprovados pela contribuinte, inclusive empréstimos bancários e transferências de um banco para outro foram admitidos. As parcelas por comprovar, entretanto, ainda ultrapassam de 10% do total dos créditos bancários em cada exercício, não se aplicando ao caso, pois, a jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de considerar ilidida



Acórdão nº CSRF/01-0.556

presunção de omissão de rendimentos quando o contribuinte logrou provar a origem de mais de 90% dos valores creditados em suas contas bancárias.

.....
Diante do exposto, voto no sentido de que se dê provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 102.312, Cr\$ 555.197 e Cr\$ 237.231, nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, respectivamente."

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, através de seu representante junto à egrégia Câmara recorrida, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional Geraldo Nagib Nunes, recebido na respectiva Secretaria em 19.08.83 (fls. 270-a), embasou-se no artigo 3º e seu inciso II, do Decreto nº 85.304, de 28.03.79, e tem a seguinte fundamentação (fls. 291/293):

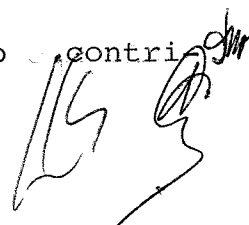
"A Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso nº 38.237, decidiu, na parte objeto do presente recurso, por maioria de votos, considerar comprovada a origem de depósitos bancários que excederam em 13,21% e 10,04%, nos exercícios de 1.978 e 1.980, os créditos efetuados em suas contas bancárias nesses períodos.

2. Dos depósitos inicialmente detectados pela DRF-DIVINÓPOLIS, após justificações e diligência determinada pela Colenda Quarta Câmara, restaram os valores de Cr\$ 235.501 e Cr\$ 491.914, dos exercícios de 1978 e 1980, não comprovados e que excedem a porcentagem de 10% admitida por essa Egrégia Câmara Superior como se comprovados fossem.

3. Entende a respeitável decisão recorrida que há notórias dificuldades de comprovação de todas as operações bancárias em certo período e que não é defensável o estabelecimento de determinada porcentagem, mas que somente o exame de cada caso pode permitir ao julgador a formação de sua convicção.

4. Data venia de tão substancioso voto e fortes argumentos, a veneranda decisão recorrida divergiu do julgado dessa Egrégia Câmara Superior, Acórdão nº CSRF/01-0.071, de 23.05.80, assim ementado:

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Quando o contribuinte



Acórdão nº CSRF/01-0.556

buinte logra comprovar, em cada exercício, a origem de mais de 90% (noventa por cento dos depósitos bancários, e que se trata de valores não sujeitos à tributação na sua declaração de rendimentos, são de se admitir infirmada as presunções legais do art. 39, letras "c" e "e" do RIR/75.

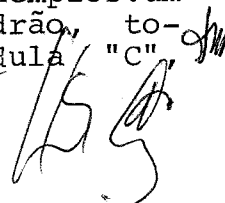
Entretanto, é indispensável que, da parte remanescente, não conste depósito de valor de tal modo expressivo, em relação aos demais depósitos e aos dados da declaração, cuja origem não se justificaria deixar de provar".

5. Embora se reconheça as dificuldades de comprovação de créditos bancários, após certo tempo, não se pode desconhecer a incúria do contribuinte em escriturar suas atividades e manter comprovantes e controles, pelo menos durante cinco anos, à disposição da Administração.

6. Tomando-se os valores remanescentes, observamos que as quantias são expressivas, cabendo aplicar-se a restrição da segunda parte da ementa do acórdão paradigma, para exigência de sua comprovação. Seria bom lembrarmos a advertência do ilustre Conselheiro Urgel Pereira Lopes, ao finalizar seu brilhante voto, tomado como padrão:

".....
III- adotar esse critério, apenas, nos casos em que a percentagem não comprovada compõe-se de depósitos de pequena relevância financeira em relação ao todo. Nunca nas hipóteses em que, embora inferior a 10% (dez por cento) do montante dos depósitos, em cada exercício, dentre os depósitos incomprovados existe um ou alguns de expressão financeira tal que não seria razoável sua incomprovação".

7. A vinculação do julgador a uma dada percentagem não se reveste de arbitrariedade, como parece ao culto Redator do voto vencedor. Muito pelo contrário, é medida de alta sabedoria, limitadora de critérios subjetivos. Na área do imposto de renda, temos vários parâmetros estabelecidos, para atuação dos agentes da Administração. Por exemplos: um dos mais conhecidos é o desconto-padrão, tomado como 25% dos rendimentos da Cédula "C".



Acórdão nº CSRF/01-0.556

mas adstrito a um limite certo; até o presente exercício, o limite para cálculo do imposto na alienação de imóveis.

8. Pelo exposto e sempre invocando os eruditos suplementos dessa Egrégia Câmara Superior, deve a divergência ser reconhecida, dando-se provimento ao recurso nos termos do acórdão paradigma."

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da Câmara "a quo", o culto Conselheiro Francisco Amaral Manso, em despacho que tem a seguinte fundamentação (fls. 299/300):

"O recurso é tempestivo, nos termos do art. 3º, § 2º, do Dec. 83.304/79, tendo sido cumpridas as formalidades previstas no art. 5º, § 1º, do Regimento Interno da CSRF.

Quanto à alegada divergência é ela procedente pelos seguintes fundamentos:

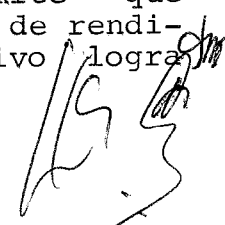
O Acórdão recorrido tem por ementa:

"CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS: Tributam-se, na cédula "H", como representativos de rendimentos omitidos, os valores dos depósitos bancários, somente quando não ficar comprovado corresponderem os créditos aos rendimentos não tributáveis, tributáveis somente na fonte ou já declarados como tributáveis pelo sujeito passivo. Na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, nos termos do art. 29 do Dec. 70.235/72".

Por sua vez, o Acórdão trazido como paradigma apresenta a seguinte redação na parte atinente:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Quando o contribuinte logra provar, em cada exercício a origem de mais de 90% (noventa por cento) dos depósitos bancários, e que se trata de valores não sujeitos à tributação na sua declaração de rendimentos, são de se admitir infirmadas as presunções legais do art. 39, letra "c" e "e" do RIR/75".

Assim, o Acórdão recorrido admite que fica elidida a presunção de omissão de rendimentos ainda quando o sujeito passivo logra



comprovar menos de 90% dos depósitos bancários relacionados pela fiscalização.

Por outro lado, o Acórdão invocado pelo paradigma estabelece porcentagem rígida de 90% como limite mínimo de comprovação para que se admita a elisão da presunção de omissão de rendimentos.

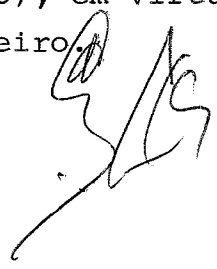
Configurada a divergência à vista da comparação dos referidos Acórdãos, cabe ouvir-se o pronunciamento da instância superior."

A Secretaria da Câmara recorrida certifica a publicação de despacho em que se noticia a admissão do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, nos termos da redação então vigente do artigo 6º, do Regimento Interno desta Câmara Superior, bem como que não foram apresentadas contra-razões pelo sujeito passivo (fls. 300 verso), e anexa xerocópia da aludida publicação (fls. 301).

Em cumprimento ao que dispunha o artigo 8º, do mesmo Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 4º, da Portaria MF nº 99, de 15.04.81, os presentes autos foram encaminhados, por despacho do Presidente desta Câmara Superior, o ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández ao Procurador-representante da Fazenda Nacional junto a este Colegiado, o ilustrado Procurador da Fazenda Nacional Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que neles apôs o seu visto em 28.11.83 (fls. 301 verso).

Em face da representação deste Relator (fls. 302/304), e da informação prestada pelo Presidente da Câmara "a quo", o ilustre Conselheiro Francisco Amaral Manso (fls. 305/306), foi alterada a redação do Acórdão recorrido pela Resolução nº 104-854, de 13.08.84 (fls. 307/308), em virtude da constatada existência de erro material no primeiro

É o relatório. 



Acórdão nº CSRF/01-0.556

V O T O

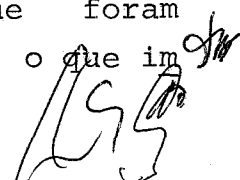
Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso especial foi interposto com fundamento no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria MF nº 434, de 03.05.79 (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79, modificado pelo Decreto nº 89.892, de 02.07.84) e alterado pelas Portarias MF nº 505, de 25.05.79, e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o prazo fixado no "caput" do artigo 5º do mesmo Regimento Interno.

O dissídio jurisprudencial se configura na medida em que o "decisum" recorrido entendeu que, comprovadas as parcelas correspondentes a 86,78% e 89,95% dos montantes dos depósitos efetuados pela contribuinte, respectivamente nos exercícios de 1978 e 1980, como oriundas de rendimentos não tributáveis, presumem-se comprovadas as parcelas remanescentes, e equivalentes a 13,22% e 10,05% dos referidos montantes, enquanto que o Acórdão apontado como divergente decidiu que, apenas quando comprovada a parcela correspondente a mais de 90% do montante dos depósitos efetuados, presume-se comprovada a parcela remanescente, equivalente a menos de 10% daquele montante, se esta for composta de depósitos de pequena relevância financeira em relação ao todo.

Considera-se irrelevante o fato de não ter sido prequestionada a matéria relativa ao segundo fundamento da decisão apontada como divergente, ou seja, o de a percentagem não comprovada compor-se de depósitos de pequena relevância financeira em relação ao todo.

Isto porque, admitidos como recursos disponíveis para comprovar os depósitos bancários, certos valores não identificados com estes, como no caso destes autos, torna-se impossível determinar, com exatidão, quais os que foram considerados comprovados e quais os que não o foram, o que im



Acórdão nº CSRF/01-0.556

pede saber-se se estes são compostos ou não de depósitos de pequena relevância em relação ao todo. Adotada, portanto, a atual sistemática de considerar comprovados os depósitos bancários com valores que com eles não se identificam, é impossível a aplicação desse fundamento, motivo porque o mesmo não deve ser considerado no exame da divergência de julgados.

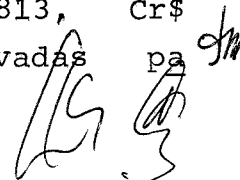
Desta maneira, devem ser considerados como preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Porque melhor decidiu parcialmente o litígio, como a seguir se demonstrará, deverá prevalecer, nessa parte, o entendimento esposado pelo decisório recorrido, como uniformizador da jurisprudência administrativa sobre essa matéria.

No caso destes autos, a ação fiscal iniciou-se em 24.11.80, com a lavratura de "termo de início de fiscalização" (fls. 01), peça na qual a contribuinte apenas foi intimada a apresentar a documentação relativa às declarações de rendimentos dos exercícios de 1978 a 1980, anos-bases de 1977 a 1979.

Na lavratura do auto de infração, em 28.11.80, foram tributadas as parcelas de Cr\$ 694.212, Cr\$ 2.099.772, e de Cr\$ 1.216.190, respectivamente nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, equivalentes a 38,96%, 56,12% e a 24,85% dos correspondentes montantes dos depósitos efetuados, nos valores de Cr\$ 1.781.848, Cr\$ 3.741.873 e de Cr\$ 4.894.739, tendo sido considerada comprovada a origem não tributável das parcelas de Cr\$ 1.087.636, Cr\$ 1.642.101, e de Cr\$ 3.678.549, equivalentes a 61,04%, 43,88% e a 75,15% daqueles montantes, respectivamente (fls. 2/4).

No decisório de primeiro grau, as parcelas consideradas não comprovadas foram reduzidas, nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, respectivamente para Cr\$ 337.813, Cr\$ 1.877.425 e Cr\$ 861.785 e as comprovadas foram elevadas pa



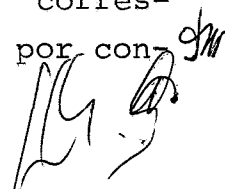
Acórdão nº CSRF/01-0.556

ra Cr\$ 1.444.035, Cr\$ 1.864.448 e Cr\$ 4.032.954, aquelas equivalentes a 18,96%, 50,17% e 17,61%, e estas a 81,04%, 49,83% e a 82,39% dos montantes dos depósitos efetuados (fls. 119/125).

No Acórdão recorrido, em função do voto do relator originário, o ilustrado Conselho Mário Rodrigues Teixeira, as parcelas consideradas não comprovadas, nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, foram reduzidas para Cr\$ 235.501, Cr\$ 1.322.228 e Cr\$ 624.554, e as comprovadas foram elevadas para Cr\$ 1.546.347, Cr\$ 2.419.645 e Cr\$ 4.270.185, correspondentes, aquelas, a 13,22%, 35,34% e 12,76%, e, estas, a 86,78%, 64,66% e 87,24% dos montantes inicialmente levantados, pela fiscalização (fls. 272 e 281/289).

Em face da representação deste Relator (fls. 302/304), e da informação prestada pelo Presidente da Câmara "a quo", o ilustre Conselheiro Francisco Amaral Manso (fls. 305/306), foi alterada a redação do Acórdão recorrido pela Resolução nº 104-0.854, de 13.08.84 (fls. 307/308), com o que foi corrigido erro material na apuração da disponibilidade para justificar depósitos bancários efetuados no ano-base de 1979, fato que reduziu, para Cr\$ 491.914, a parcela não comprovada no exercício de 1980, e elevou para Cr\$ 4.402.825 a parcela comprovada, a primeira equivalente a 10,05%, e, a segunda, a 89,95% do montante dos depósitos efetuados naquele ano-base.

De acordo com o voto do redator-designado, o ilustre Conselheiro Francisco Amaral Manso, o decisório recorrido excluiu na tributação, igualmente, nos exercícios de 1978 e 1980, as parcelas remanescentes de Cr\$ 235.501 e de Cr\$ 491.914, também tributadas como omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, e equivalentes a 13,22% e 10,05% dos montantes inicialmente levantados pela fiscalização nesses exercícios, em face de terem sido consideradas comprovadas as parcelas de Cr\$ 1.546.347 e de Cr\$ 4.402.825, correspondentes a 86,78% e 89,95% dos referidos montantes, por con-



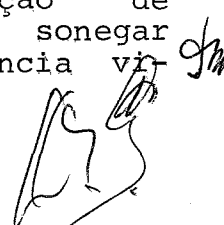
siderar as primeiras parcelas citadas como presumidamente com provadas.

Este Colegiado, a partir da prolação do Acórdão nº CSRF/01-0.071, de 23.04.80, apontado como divergente do decisório recorrido, adotou posição no sentido de considerar comprovada a parcela remanescente quando o contribuinte logra comprovar a origem não tributável de parcela correspondente a mais de 90% dos depósitos efetuados, se esta parcela estiver composta de depósitos de pequena relevância financeira em relação ao todo.

Entende-se que, passados mais de quatro anos de sua aplicação, período em que se pôde avaliar, de forma as saz positiva, o acerto da posição adotada, graças ao descortínio com que o seu relator, o culto Conselheiro Urgel Pereira Lopes, enfrentou a questão, interpretando, de maneira feliz, o pensamento deste Colegiado, é tempo de, aproveitando a experiência adquirida, se reexaminar a matéria com vistas ao seu aprimoramento, pelo adoção de posicionamento mais consensuado com os problemas até agora revelados pela aplicação do aludido entendimento.

No voto então proferido, após examinar os fundamentos jurídicos da tributação da omissão de rendimentos, com base na falta de comprovação da origem dos recursos aplicados em depósitos bancários, assim se expressa o ilustre Relator do Acórdão:

"Feitas estas breves considerações para bem situar a matéria, cumpre consignar que a experiência nos tem demonstrado que os contribuintes que dispõem de meios e modos para infirmar a presunção raramente se estendem em argumentos tergiversantes. Antes, cuidam de colher as provas possíveis, em trabalho realmente laborioso, de tal modo que invariavelmente deixam no espírito do julgador a convicção de que jamais tiveram a intenção de sonegar tributo. Por quaisquer circunstância vi



ram-se envolvidos num processo fiscal. Toda via, o labor que desenvolvem e a maneira como se esforçam para demonstrarem a lisura de seus comportamentos, não podem deixar de causar impressão favorável.

Ora, se é afirmativo o brocardo de que, "dura lex, sed lex", não é menos válido o que reza: "summum jus, summa injuria".

A virtude está no meio, já diziam os antigos, e a boa justiça há de fazer-se contrapondo-se ao rigor da lei os devidos temperamentos.

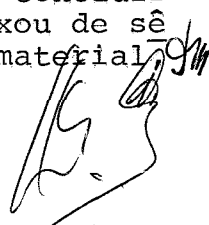
As presunções legais relativas são oponíveis as provas em contrário menos quando a lei as inadmita. As provas em contrário são as geralmente em direito admitidas. Inclusive as presunções "facti" ou "hominis", também conhecidas como simples ou comuns.

Nestas, parte-se de um fato conhecido (o indício) e através de um raciocínio lógico, chega-se ao fato desconhecido. O resultado positivo dessa operação será a presunção simples. Trata-se de conhecido silogismo, em que de uma premissa menor (fato conhecido) por dedução lógica, chega-se a uma premissa maior (fato probando).

Estou em que, quando os contribuintes logram provar a quase totalidade dos depósitos bancários, afastando dúvidas quanto à sua intributabilidade, deixando de coligir provas de pequenos depósitos, mormente em exercícios mais antigos, não se pode falar que tenha havido omissão de rendimentos, com ou sem intenção.

Deve-se reconhecer que a prova de origem de depósitos bancários, em 2, 3, 4 ou 5 exercícios, não é das mais fáceis, mormente se o contribuinte não teve a prudência de se munir de registros particulares, se é intenso seu movimento bancário. Essa prova, como se sabe, por vezes depende da colaboração dos estabelecimentos bancários, nem sempre solícitos, nesse aspecto.

Se e quando o contribuinte consegue provar a origem da maioria dos depósitos, é lícito, lógico e, ao menos razoável concluir que o remanescente incomprovado deixou de sê-lo por plausível impossibilidade material.



e não porque tenha omitido os rendimentos cor
respodentes ao pequeno percentual em aber
to."

A dificuldade de se provar a origem dos depósitos em 2, 3, 4 ou 5 exercícios é expressamente reconhecida pelo preclaro Relator do voto parcialmente transcrito, em função dos fatores por ele mencionados.

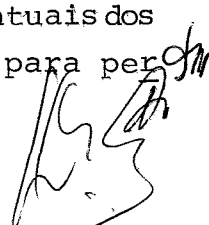
Ensina a experiência que essa dificuldade é tanto maior quando mais distante no tempo o fato que deve ser provado.

Em face disso, quando a tributação de omissão de rendimentos, com base na falta de comprovação dos recursos que permitiram os depósitos bancários efetuados pelo contribuinte, a branger mais de um exercício, a lógica autoriza a conclusão de que o percentual que pode ser considerado presumidamente comprovado não deveria ser um único, mas variável para mais em função da maior distância no tempo dos depósitos que devem ter sua origem comprovada.

O estabelecimento de um critério uniforme, a ser a dotado na apreciação dos casos que se apresentarem, é um corolário da conclusão anterior, necessário para excluir-se a possibilidade de qualquer margem de subjetividade no seu julgamento.

Dada a natureza da matéria, revela-se necessária a adoção de um referencial fixo, em função do qual seja medido o fator tempo. Recomenda a lógica que esse referencial seja representado pela data em que o contribuinte for intimado para comprovar a origem dos recursos depositados, quer através de termo próprio, quer através do auto de infração, quando aquele não for lavrado.

Estabelecido o referencial fixo, é necessário de terminar os fatores variáveis a serem considerados, isto é, os exercícios objeto de fiscalização e os respectivos percentuais dos depósitos que devem ser comprovados pelos contribuintes, para per



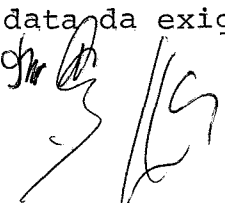
mitir a presunção da comprovação dos remanescentes.

Assim, em função dos exercícios fiscalizados, no correspondente ao ano em que for efetivada a intimação para a comprovação da origem dos recursos depositados, se esta ocorrer antes do termo final do prazo de entrega da respectiva declaração de rendimentos, ou no imediatamente anterior, se a intimação for realizada após esse termo, e desde que comprovados 90% do valor dos depósitos efetuados, admitir-se-á como comprovado o percentual remanescente; para cada exercício imediatamente anterior ao primeiro assim considerado, aquele percentual será reduzido e este aumentado em dez pontos, como no exemplo a seguir:

1. data da autuação: 28.11.80
2. termo do prazo de entrega da declaração 07.04.80,
3. primeiro exercício a ser considerado: 1980
4. exercícios fiscalizados e percentuais comprovados dos depósitos efetuados:

exercícios fiscalizados	percentuais comprovados dos depósitos efetuados:	
	pelo contribuinte	por presunção
1980	90%	10%
1979	80%	20%
1978	70%	30%
1977	60%	40%
1976	50%	50%

Desta maneira, são levados em conta não somente a dificuldade de comprovação da origem dos recursos depositados pelos contribuintes, como também o maior grau dessa dificuldade em relação ao tempo que medeia entre a data da exigência da prova e a do fato que deve ser comprovado.



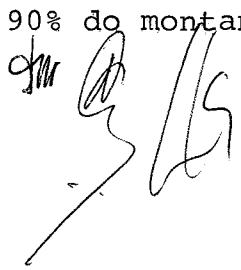
Acórdão nº CSRF/01-0.556

Cabe esclarecer que o critério adotado neste voto não caracteriza valoração diferenciada da prova em função da época em que foi produzida, pois isso implicaria, necessariamente, que estivesse sendo examinado o respectivo comprovante, que, no caso inexistente. Trata-se, isto sim, de valoração, diferenciada em grau, da dificuldade de produção da prova, em função do menor ou maior tempo que medeia entre a data do fato que se deve comprovar e a da intimação para essa comprovação. Partindo-se do pressuposto de que a prova não foi produzida, não há falar, portanto, em valoração diferenciada de prova inexistente.

No caso destes autos, a autuação foi realizada em 28.11.80, e os exercícios fiscalizados foram os de 1978 a 1980 tendo o contribuinte comprovado os valores equivalentes a 86,78%, 64,66% e 89,95% dos montantes relativos àqueles exercícios, dos quais ainda remanescem não comprovadas as parcelas correspondentes a 13,22%, 35,34% e a 10,05% tendo sido excluídas da tributação pelo "decisum" recorrido as parcelas remanescentes relativas aos exercícios de 1978 e 1980.

Adotado o entendimento esposado neste voto, se o contribuinte comprovasse a origem de 70% dos depósitos efetuados no exercício de 1978, já permitiria a presunção de que o valor remanescente estaria comprovado. Como comprovou percentual maior do que esse, não merece reforma o decisório "a quo", nesta parte.

Pelos mesmos fundamentos do voto proferido, no Acórdão indicado como divergente, pelo respectivo relator, o ilustre Conselheiro Urgel Pereira Lopes, deve ser mantida a tributação relativamente ao exercício de 1980, pois a contribuinte não logrou comprovar a origem, em recursos não tributáveis, de mais de 90% do montante dos depósitos efetuados no ano-base de 1979.



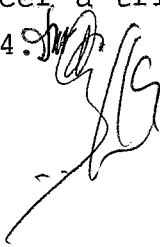
Acórdão nº CSRF/01-0.556

Entendemos que não se deve impor a condição de que os depósitos remanescentes, passíveis de prova presumida da origem dos respectivos recursos, sejam constituídos de valores de pequena relevância, enquanto prevalecer o atual critério de considerar comprovados os recursos depositados até o montante do total dos rendimentos brutos declarados e dos valores comprovadamente disponíveis, sem a preocupação de verificar se esses valores foram efetivamente depositados, pois esse critério impossibilita a identificação dos depósitos assim considerados comprovados e os tidos como incomprovados.

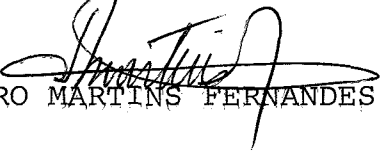
Por último, considerando que a prova dos recursos objeto de depósitos bancários somente deve ser feita com aquelas disponibilidades efetivamente transitadas pela conta corrente bancária, e que o critério ora proposto se reveste do caráter de excepcionalidade, entendemos que deverá ele ser limitado no tempo, devendo vigorar somente pelo prazo máximo de cinco anos, ou até que seja baixado ato obrigando o contribuinte a manter escrituração da origem dos recursos depositados em estabelecimentos de crédito, considerando como termo final da vigência do referido critério a hipótese que primeiro ocorrer.

A partir desse termo, deverá ser novamente exigida a comprovação da origem dos recursos correspondente a cada depósito efetuado pelo contribuinte, que somente deverá ser admitida quando permitir estreita vinculação entre aqueles recursos e os depósitos considerados.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento parcial, ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação, no exercício de 1980, da parcela de Cr\$ 491.914.



Brasília (DF), 20 de setembro de 1985



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR