



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10120.003487/2005-92
<b>Recurso n°</b>	152.296 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 2000 a 2002
<b>Acórdão n°</b>	102-48.610
<b>Sessão de</b>	13 de junho de 2007
<b>Recorrente</b>	JOSÉ CARLOS RAMPELOTTI
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Preliminar acolhida.

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – SÚMULA Nº 02. Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 estabelecendo que “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

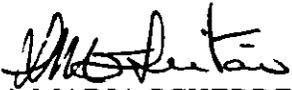
ALEGAÇÃO DE NULIDADE – MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO – Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

CONDOMÍNIO AGRÍCOLA – Reconhecendo a fiscalização que as contas bancárias, em nome particular do recorrente, tinham por finalidade movimentar recursos provenientes de condomínio agrícola constituído por cinco pessoas, os valores não justificados nestas contas não podem ser tributados como presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários, mas sim como omissão de rendimentos da atividade agrícola.

Preliminares parcialmente acolhida .  
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1999. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka. Acompanha, pelas conclusões, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal em relação aos fatos geradores nos anos de 2000 e 2001, até o mês de novembro de cada ano-calendário, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que fica vencido e apresenta declaração de voto. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza que apresenta declaração de voto.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
Relator

FORMALIZADO EM: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

## Relatório

Após a intimação de fls. 07 dos autos, a fiscalização requisitou informações às instituições financeiras que apresentaram os documentos de fls. 29 a 709 (vol. IV), relativos aos valores creditados em nome do contribuinte, nos anos-calendário de 1998 a 2001.

Quanto à movimentação financeira no ano de 1998, com valor superior a quinze milhões de reais, o contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 23 a 27, informando que exerce atividade rural e que a receita desta atividade, no referido ano, foi de R\$ 15.318.143,20, importância esta cuja origem a fiscalização entendeu como devidamente comprovada.

Às fl. 711 (Vol. IV), o contribuinte foi intimado a examinar e comprovar os depósitos bancários especificados nas planilhas de fls. 712 a 731, com valores, no ano de 1999, superior a sete milhões de reais e, nos anos de 2000 e 2001, com valores superiores a nove milhões de reais, em cada um destes anos-calendário.

O contribuinte, por meio dos documentos de fls. 733 e seguintes, esclareceu que exerce atividade rural e que em face das peculiaridades desta atividade os créditos não são necessariamente coincidentes em datas e valores, uma vez que existem prazos nos pagamentos, valores de tributos agregados, descontos em razão da umidade ou qualidade dos produtos em razão da classificação feita pelos clientes quando do recebimento das mercadorias.

Após examinar a documentação relativa à atividade rural, exercida em condomínio com outros quatro contribuintes, mas com os recursos depositados em contas correntes em nome pessoal do recorrente, administrador dos negócios, a fiscalização, em relação à receita da atividade rural, apurou omissão de rendimentos no valor de R\$ 2.942.689,14, sendo esta importância dividida pelos cinco condôminos integrantes do condomínio da atividade rural existente entre o contribuinte e outras pessoas da mesma família. Assim, em face da omissão de receita da atividade rural, foi lançado para o contribuinte o valor de R\$ 588.537,83 (fl. 1589).

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, cujas contas estão relacionadas à fl. 1585, na descrição dos fatos do auto de infração, a fiscalização esclarece que “aceitou como justificados todos os depósitos bancários relativos a recebimentos de produtos agropastoris, até o limite das receitas da atividade rural escrituradas no livro Caixa do Condomínio.” (fl. 1590).

Ainda, em relação aos depósitos de origem não comprovada, transcrevo a seguinte passagem da descrição dos fatos, contidas no auto de infração: “Em resumo: as colunas do documento ‘DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA’, relativas ao Banco do Brasil, conta-corrente 17574-9; ao HSBC, conta 0061975; ao Bradesco, conta 57002; ou Itaú, contas 02309 e 161616, representam valores de depósitos/créditos bancários cujas origens não foram justificadas pelo administrador do condomínio, embora ele tenha sido regularmente intimado a fazê-lo.”

“Com exceção das contas bancárias mantidas no Banco Itaú, as demais acima pertencem, de fato, ao condomínio de exploração agropastoril formado pelos cinco irmãos, embora tenham como titular apenas o seu administrador, conforme informado por todos os condôminos.”

“Dessa forma, os depósitos/créditos de origem não comprovada, oriundos das contas bancárias acima, exceto as do Itaú, estão sendo tributadas, por esta fiscalização, como omissão de receita, à razão de um quinto ou vinte por cento em cada um dos condôminos.”

“Os depósitos bancários de origem não comprovada, apurados por esta fiscalização, nas contas mantidas no Banco Itaú estão sendo tributadas integralmente no contribuinte José Carlos Rampelotti.”

Pelo que se extrai da planilha de fls. 1585, no ano de 1999, a título de depósito de origem não comprovada, nas contas do condomínio agrícola, foi atribuído a cada um dos condôminos o valor de R\$ 85.915,82, sendo que para o recorrente, em face de sua movimentação no Banco Itaú, à importância acima referida foi acrescido o valor de R\$ 41.081,29, referente à movimentação na conta bancária nº 020309, em seu nome particular.

Em relação ao ano-calendário de 2000, em face da não comprovação de depósitos bancários nas contas do condomínio agrícola, foi atribuído a cada um dos condôminos o valor de R\$ 120.448,86, a título de omissão de rendimentos.

No ano de 2001, a omissão de rendimentos, em face dos depósitos creditados nas contas do condomínio agrícola foi de R\$ 62.221,05 para cada condômino, sendo que em relação ao recorrente, em face de sua movimentação nas contas particulares do Banco Itaú, sua omissão de rendimentos resultou em R\$ 78.641,42.

Intimado do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação destacando, entre outros fundamentos, que não houve omissão da receita da atividade rural, pois a fiscalização não considerou as receitas das esposas dos condôminos que atingem o importe de R\$ 2.998.357,00 (fl. 1632).

A 3ª Turma da DRJ de Brasília afastou da exigência do crédito tributário constituído em face da omissão de rendimentos da atividade rural, pois os valores tidos por omitidos constam das Declarações de Ajusta anual das esposas dos condôminos e manteve a exigência decorrente da não comprovação dos recursos provenientes de movimentação financeira.

Da decisão da DRJ, o contribuinte foi intimado em 27 de março de 2006 (fl. 1965) e, em 25 de abril de 2006, apresentou o recurso de fls. 1966 a 1996, alegando:

I - Em preliminar:

(i) nulidade do lançamento fiscal por ter a fiscalização utilizado-se de procedimento inconstitucional para apurar o suposto crédito tributário, uma vez que quebrou o sigilo bancário do impugnante sem autorização judicial;

(ii) impossibilidade de aplicação da Lei Complementar nº 105, de 2001, de forma retroativa.

(iii) decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes do dia 09 de junho de 2000, visto que a notificação do lançamento deu-se em 09 de junho de 2005, quando os créditos anteriores a 09 de junho de 2000, caso existentes, já estavam extintos pela decadência.

II – No mérito:

(i) impossibilidade de lançamento com base em depósitos bancários que não se constituem em renda, visto que a autoridade fiscal não demonstrou a utilização desses valores como renda auferida, como gastos incompatíveis com o rendimento declarado ou até mesmo crescimento patrimonial injustificado.

(ii) Inexistência de omissão:

Afirma o recorrente que no ano de 1999, a receita rural declarada pelo condomínio agrícola, devidamente escriturada em livro fiscal, atinge R\$ 7.495.983,20. Sustenta, ainda, que a este valor devem ser acrescidos os depósitos justificados e aceitos que não se relacionam à atividade rural, no importe de R\$ 818.748,36. Desta forma, no ano de 1999, tem-se um valor de R\$ 8.314.731,49 para justificar depósitos bancários de R\$ 8.018.495,33.

Para o recorrente, “se os rendimentos declarados e justificados são superiores aos depósitos, tão tem porque prosperar a conclusão da fiscalização de omissão de receita.”

No ano de 2000, sustenta o recorrente que foi declarado e registrado no livro-caixa o valor de R\$ 9.414.595,35, que chega bem próximo à movimentação bancária.

Em relação ao ano de 2001, há que se considerar que os depósitos bancários de origem não justificada, atribuídos ao contribuinte, ainda que somando aos decorrentes do condomínio agrícola, é inferior a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), devendo ser aplicado as disposições do artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1.996, com a modificação introduzida pelo artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que dispõe que não serão considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil doze reais)

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

### Da preliminar de inconstitucionalidade

Em relação à preliminar de inconstitucionalidade, tenho que o Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula n.º 02 estabelecendo que “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

### Da Preliminar de Irretroatividade da Lei

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei n.º 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, § 3.º, desta Lei possuía a seguinte redação:

*“§ 3.º. 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 possa compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos ao ano de 1964 para analisar as disposições da Lei n.º 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 § 7.º, a seguir transcritos:

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

.....

*§ 1.º. 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.*

*§ 7.º. 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 n.º 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei n.º 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1.º do artigo 38 e a previsão do § 7.º 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 n.º 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 n.º 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 a conclusão de que o artigo 38 da Lei n.º 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 § 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei n.º 10.174, de 2001, e peço vênias para comparar com para o artigo 38 da Lei n.º 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 3       "§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u> "	4       "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 possa desconsiderar direitos, que de forma plena, se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que tal lei 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.”*

16

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 índole 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 § 3.º. 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.”

Apesar do entendimento acima exposto, em que sou voto vencido no colegiado, entendo que, à luz do artigo 59, § 3.º, do Decreto 70.325, de 1972, a nulidade não deve ser pronunciada, pois o mérito, no caso concreto, como se demonstrará, a seguir, é favorável ao sujeito passivo.

**Da alegação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de 01/01/2000 a 09/09/2000.**

Sustenta o recorrente que a notificação do lançamento deu-se em 09/06/2005 e que o artigo 42, § 4.º, da Lei n.º 9.430, de 1996, reza que a tributação dos rendimentos omitidos será no mês em que forem considerados recebidos. Assim, segundo o recorrente, conta-se o

prazo decadencial a partir do mês da omissão, razão pela qual os créditos anteriores a 09/06/2000 estão extintos pela decadência (art. 156, V, do CTN).

Os argumentos articulados pelo recorrente é matéria controvertida. Passo ao exame na legislação aplicável à espécie.

### **LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988**

*Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º. O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (grifei).*

*Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*§ 2º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos aferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos artigos 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*§ 4º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do Imposto sobre a Renda, calculado de acordo com o disposto no artigo 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.*

**Lei n.º 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.**

....

**Art. 8.º Na declaração anual (artigo 9.º), poderão ser deduzidos:**

*I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;*

*II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o artigo 1.º da Lei n.º 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no artigo 2.º da mesma lei;*

*III - as doações de que trata o artigo 260 da Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990;*

*IV - a soma dos valores referidos no artigo 7.º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.*

*Art. . 9.º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir (grifei).*

*Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:*

*I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*

*II - das deduções de que trata o artigo 8.º.*

**Lei n.º 9.250, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1995.**

....

**CAPÍTULO II**

**DA INCIDÊNCIA MENSAL DO IMPOSTO**

*Art. 3.º O Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os artigos 7.º, 8.º e 12 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:*

....

*Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.*

**Art. 4.º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas: (grifei).**

*I - a soma dos valores referidos no artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990<sup>1</sup>;*

*II - as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;*

*III - a quantia, por dependente, de:*

*a) R\$ 132,05 (cento e trinta e dois reais e cinco centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*b) R\$ 137,99 (cento e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*c) R\$ 144,20 (cento e quarenta e quatro reais e vinte centavos), para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*d) R\$ 150,69 (cento e cinquenta reais e sessenta e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*IV - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*V - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;*

*VI - a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

*a) R\$ 1.313,69 (um mil, trezentos e treze reais e sessenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);*

<sup>1</sup> Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

b) R\$ 1.372,81 (um mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

c) R\$ 1.434,59 (um mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

d) R\$ 1.499,15 (um mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos), por mês, a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

....

**Art. 8.º.** A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental; ao ensino médio, à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos), a partir do ano-calendário de 2010; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

c) à quantia, por dependente, de: (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

1. R\$ 1.584,60 (um mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
2. R\$ 1.655,88 (um mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
3. R\$ 1.730,40 (um mil, setecentos e trinta reais e quarenta centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);
4. R\$ 1.808,28 (um mil, oitocentos e oito reais e vinte e oito centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

.....

**Art. 10.** O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de

46

*sua espécie, limitada a: (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

*a) R\$ 11.669,72 (onze mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e dois centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

*b) R\$ 12.194,86 (doze mil, cento e noventa e quatro reais e oitenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

*c) R\$ 12.743,63 (doze mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e três centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

*d) R\$ 13.317,09 (treze mil, trezentos e dezessete reais e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

*Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.” (NR) (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);*

....

**Lei n.º 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.**

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. (grifei)*

*§ 4º. 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.*

Dos textos legais acima transcritos, temos o artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1998 que dispõe que “o imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebido” e os artigos 8º, 9º e 10º da Lei n.º 8.134, de 1990 que fazem referência à declaração anual; a pagamentos feitos no ano-base e a rendimentos percebidos durante o ano-base, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”.

Por sua vez, os artigos 3º, parágrafo único e art. 4º, da Lei 9.250, de 1995, referem-se a rendimentos mensais, sendo que os artigos 8º e 10 desta mesma Lei fazem referência aos rendimentos obtidos durante o ano-base.

O artigo 42, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.” Assim, é preciso investigar se há antinomia entre estas normas ou se elas convivem de forma harmônica, sem que a norma posterior tenha revogado a anterior.

A primeira observação a ser feita decorre das disposições contidas na Lei n.º 9.250, de 1995, que no artigo 3.º, parágrafo único, e art. 4.º faz referência à **incidência mensal** do Imposto sobre a Renda, sendo que no artigo 8.º fala em base de cálculo do imposto devido no ano. **Em tese, poder-se-ia alegar que, em havendo incidência mensal do imposto de renda, o critério temporal deste seria mensal.** Todavia, a permanecer este entendimento, a mesma Lei não poderia fazer referência à base de cálculo anual. Seria ilógico e incompreensível adotar um critério temporal mensal e uma base de cálculo anual. A única interpretação harmônica que se pode extrair da Lei n.º 9.250, de 1995 é que a base de cálculo do imposto de renda é a soma anual dos valores apurados mensalmente.

Nesta linha de raciocínio, tenho que o artigo 42, § 1.º, da Lei n.º 9.430, de 1996, dispondo que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira” em nada inovou, pois previsão semelhante já existia no artigo 4.º da Lei n.º 9.250, de 1995, anteriormente analisado.

Em face da aparente contradição entre o artigo 8.º da Lei n.º 8.134, de 1990, com o artigo 4.º da Lei n.º 9.250, de 1995 e artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, valho-me da clássica doutrina de Carlos Maximiliano, na obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, para quem:

*“Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incapacidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurisconsulto Paulo ensinara que – as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias, e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos.”*

....

*“Se a lei nova cria, sobre o mesmo assunto da anterior, um sistema inteiro, completo, diferente, é claro que todo o outro sistema foi eliminado. Por outras palavras: dá-se ab-rogação, quanto a norma posterior se cobre com o conteúdo todo da antiga”. (Maximiliano, Carlos, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12.ª edição, Ed. Forense Rio de Janeiro 1992, pág. 358.).*

Tenho que as disposições do artigo 42, § 1.º, da Lei n.º 9.430, de 1996 que fazem referência que o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado e as disposições dos artigos 8.º, 9.º e 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”, convivem harmonicamente, iguais linhas paralelas de trilhos de trem que seguem lado a lado, sem se chocarem, mas cada uma delas cumprindo sua função.

Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar que todos os valores devem ser levados ao ajuste anual.

Pelos fundamentos acima expostos, improcede a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2000.

### **Da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1999.**

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário, em primeiro lugar, compreender a constituição do crédito tributário que se dá por meio do lançamento. Não se pode falar em extinção de algo sem antes compreender a forma com que se constitui o que está sendo extinto.

Assim, parece-nos importante que se tenhamos presentes as disposições do art. 142 do CTN, que se encontra inserido no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, que trata da constituição do crédito tributário, nos seguintes termos:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Muito embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, seu art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. O lançamento por homologação pode ser dissociado em dois momentos: O lançamento propriamente dito, em que o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador e o valor devido, constituindo o crédito tributário; e o recolhimento desse valor, que opera a extinção do crédito tributário, sob condição resolutive da homologação do lançamento.

É importante que se tenha presente que a homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento feito pelo contribuinte e o pagamento realizado por este. O que se homologa, conforme expressamente previsto na segunda parte do § 1º, do artigo 150, do CTN, é o lançamento<sup>3</sup> e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O pagamento que o contribuinte realiza é uma das formas de extinção do auto lançamento feito por ele. A propósito do assunto, o Hugo de Brito Machado: “Ainda quando de fato seja o

<sup>2</sup> O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) *O lançamento de ofício*, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) *O lançamento por declaração*, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) *o lançamento por homologação*, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e antecipa seu pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

<sup>3</sup> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutive da ulterior homologação do lançamento.

lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.<sup>4</sup>

Fixados os fundamentos legais acerca da matéria, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto aqui referido amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação<sup>5</sup>, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

A propósito do entendimento aqui exposto, como razão de decidir, transcrevo os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes:

***Ementa: IRPF - DECADÊNCIA** - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). (Recurso parcialmente provido. (Recurso 142.863. Acórdão 106-14493. 6ª. Câmara. Relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Decisão unânime).*

***Ementa: IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO.** Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por*

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, Curso de Direito tributário, 12ª. Edição, Malheiros, 1997, p 120).

<sup>5</sup> Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protraírem indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

*Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN (Recurso 143533. Acórdão 107-08124. 7ª. Câmara. Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer).*

***Ementa: IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*** *Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência.*

***Ementa : IRPF - DECADÊNCIA -*** *Por força do disposto no artigo 150, § 4.º do CTN, o lançamento de ofício, ou seja, por meio de auto de infração, nos casos em que o tributo deve ser cobrado, originalmente, por meio do lançamento por homologação, deve ocorrer no prazo de cinco anos, contado do término do ano-calendário fiscalizado, sob pena de decadência. Preliminar acolhida.*

*Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento. (Recurso: 131040. Ac. 106.13049. 6ª Câmara. Relator: Edison Carlos Fernandes).*

Em síntese, por ser o imposto de renda tributo cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173, I, do CTN para encontrar respaldo no § 4º. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, em relação aos fatos geradores consumados até 31-12-1999, é a partir desta data que o prazo decadencial iniciou a fluir, findando em 31-12-2004, razão pela qual, em 09-06-05, quando da notificação do lançamento, o crédito tributário correspondente ao ano de 1999 já se encontrava extinto.

Com tais considerações, acolha a preliminar de decadência apenas em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1999.

## **NO MÉRITO**

É fato incontroverso que o contribuinte era o administrador das atividades agrícolas da família. Também é fato incontroverso que as receitas decorrentes da atividade agrícola eram movimentados por meio de contas bancárias em nome particular do contribuinte. Ao formar convencimento de que os recursos existentes nas contas identificadas pela fiscalização como “contas do condomínio agrícola” esta apurou os rendimentos da atividade agrícola e utilizou para justificar os depósitos bancários. Entretanto, em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001, não atingidos pela decadência, os rendimentos da atividade agrícola não foram suficientes para justificar todos os depósitos creditados nas contas do denominado “condomínio agrícola”, razão pela qual a fiscalização dividiu os valores não justificados pelo número de condôminos que integram a atividade agrícola.

Dado especial a ser observado no caso concreto é que as contas identificadas como sendo do denominado “condomínio agrícola”, isto é, para crédito dos recursos provenientes da atividade agrícola, foram abertas somente em nome do autuado. Ciente de que

os recursos em tais contas estavam vinculados ao denominado condomínio agrícola, embora em nome do recorrente, a fiscalização dividiu os depósitos bancários não justificados, em tais contas, pelo número de integrantes do condomínio. Por esclarecedor acerca da sistemática adotada pela fiscalização, transcrevo a seguinte passagem do relatório de fiscalização:

*“Com exceção das contas bancárias mantidas no Banco Itaú, as demais acima pertencem, de fato, ao condomínio de exploração agropastoril formado pelos cinco irmãos, embora tenham como titular apenas o seu administrador, conforme informado por todos os condôminos.”*

*“Dessa forma, os depósitos/créditos de origem não comprovada, oriundos das contas bancárias acima, exceto as do Itaú, estão sendo tributadas, por esta fiscalização, como omissão de receita, à razão de um quinto ou vinte por cento em cada um dos condôminos.”*

*“Os depósitos bancários de origem não comprovada, apurados por esta fiscalização, nas contas mantidas no Banco Itaú estão sendo tributadas integralmente no contribuinte José Carlos Rampelotti.”*

Pelo que se extrai da planilha de fls. 1585, no ano de 1999, a título de depósito de origem não comprovada, nas contas do condomínio agrícola, foi atribuído a cada um dos condôminos o valor de R\$ 85.915,82, sendo que em relação ao recorrente, em face de sua movimentação no Banco Itaú, à importância acima referida foi acrescido o valor de R\$ 41.081,29, referente à movimentação na conta bancária n.º 020309, em seu nome particular.

Em relação ao ano-calendário de 2000, em face da não comprovação de depósitos bancários nas contas do “condomínio agrícola”, foi atribuído a cada um dos condôminos o valor de R\$ 120.448,86, a título de omissão de rendimentos.

No ano de 2001, a omissão de rendimentos, em face dos depósitos creditados nas contas do condomínio agrícola foi de R\$ 62.221,05 para cada condômino, sendo que em relação ao recorrente, em face de sua movimentação nas contas particulares do Banco Itaú, sua omissão de rendimentos resultou em R\$ 78.641,42.

Colocados os fatos, passo ao exame da matéria.

Ao tratar da presunção de omissão de rendimentos caracterizadas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1995, disciplinou a matéria nos seguintes termos:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

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

*§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e*

*contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

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

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

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (Ver 4º da Lei nº 9.481, de 13.08.1999).*

*§ 4º. 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.*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, DOU 31.12.2002 - Ed. Extra).*

A exigência de crédito tributário a partir da presunção de rendimentos caracterizada por depósito bancário só é cabível quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações. Quando provado que os recursos creditados na conta pertencem a terceiros em relação a estes se dará a tributação.

No caso dos autos, ao final da fl. 1591, a fiscalização forma convencimento de que “com exceção das contas mantidas no Banco Itaú, as demais acima pertencem, de fato, ao condomínio de exploração agropastoril formado pelos cinco irmãos, embora tenham como titular apenas o seu administrador, conforme informado por todos os condôminos.”

Parindo da premissa de que a presunção relativa se constitui num fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas que considerando como as coisas normalmente acontecem na vida real o legislador o considera verdadeiro, até prova em contrário, não se pode ignorar que na avaliação da prova por meio da qual se pretende afastar a presunção o julgador deve formar sua convicção com base nos elementos que lhes são apresentados e, a partir deles, tendo por norte como normalmente as coisas se dão no mundo real, formar sua convicção para decidir. Não existem verdades absolutas, mas sim convencimentos que a mente de quem deve julgar forma a partir dos fatos que lhes são postos.

Dado a natureza normal dos fatos da vida, o depósito bancário, por opção do legislador, presume-se renda. Entretanto, diante do caso concreto, cabe ao julgador apreciar se a presunção feita pelo legislador persiste na realidade em que se insere o caso concreto.

Se alguém, administrador de um condomínio agrícola, abre uma conta bancária para gerenciar os recursos deste condomínio, qual o convencimento que o julgador deve formar

diante da situação: a) os recursos creditados em tal conta, dada a realidade concreta, são oriundos de da atividade agrícola, eis que a conta foi aberta para tal finalidade? ou; b) os recursos creditados em tal conta não são oriundos da atividade agrícola?

Não se trata aqui de fazer presunção de presunção, mas sim formação de convencimento acerca da realidade posta. Pode-se alegar que a conta que foi aberta e destinada para movimentar recursos oriundos da atividade agrícola pode receber outros recursos, o que é verdadeiro. Todavia, no momento em que tal conta se insere dentro de uma realidade destinada a movimentar os recursos da atividade agrícola, a presunção de que os depósitos bancários nela creditados não são provenientes da atividade agrícola está afastada.

Se a própria fiscalização dividiu os recursos pelo número de integrantes da atividade agrícola é porque reconheceu que tais recursos estavam vinculados ao referido condomínio, pois, do contrário, deveria tributar exclusivamente em nome do titular da conta.

Concluindo que as citadas contas bancárias estavam relacionadas ao condomínio agrícola, o que seria possível, em relação aos depósitos não justificados, era a tributação de tais valores como sendo omissão de rendimentos da atividade agrícola.

Registro, ainda, que mesmo seguindo a linha adotada pela fiscalização, no momento em que se dividem os valores não justificados por cinco, há que observar o limite de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas por meio do artigo 4º da Lei nº 9841, de 1997, in verbis:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

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

.....  
*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). grifei.*

Em relação às contas do Banco Itaú, de nº 020309 e 161616, atribuídas somente ao recorrente, conforme relatório de fls. 1785/1586, nos anos de 1999 e 2001, a soma os depósitos bancários de origem não justificada, lançados pela fiscalização, foram de R\$ 41.081,29 e R\$ 16.420,37, respectivamente, sendo que o único valor superior a R\$ 12.000,00, deu-se em 28 de agosto de 1999, conforme planilha de fl. 729 (R\$ 24.000,00, realizado no dia 24 de agosto de 1999, na conta nº 020309, do Banco Itaú).

No caso dos autos, desconsiderando os valores individuais igual ou inferiores a R\$ 12.000,00, se não houvesse decadência em relação ao ano de 1999, restaria como tributável, em relação às contas individuais, somente o depósito de R\$ 24.000,00, anteriormente referido.

**Em resumo:** o que se tem nos autos, reconhecido pela fiscalização, é a existência de três contas bancárias, relacionadas à fl. 1585, em nome do contribuinte, mas que se destinavam ao recebimento de valores provenientes da atividade rural do condomínio agrícola constituído pelo recorrente e por mais quatro familiares.

No momento em que a fiscalização afirma que, “com exceção das contas bancárias mantidas no Banco Itaú, as demais ... pertencem, de fato, ao condomínio de exploração agropastoril formado pelos cinco irmãos, embora tenham como titular apenas o seu administrador, conforme informado por todos os condôminos”; entendo que os valores creditados em tais contas, que pertencem ao condomínio agropastoril, conforme reconheceu a própria fiscalização, deveriam ter sido tributados como omissão decorrente das atividades rurais, do citado condomínio.

Quanto aos depósitos realizados nas contas particulares do recorrente, em face de, no período não atingido pela decadência, situarem-se abaixo do montante de R\$ 80.000,00 anual, sem o registro de valor individual superior a R\$ 12.000,00, incide as disposições do artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1.996, com a modificação introduzida pelo artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que dispõe que não serão considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil doze reais), devendo, neste caso, ser afastada a exigência do crédito tributário.

Isso posto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano de 1999 e, no mérito, DAR provimento ao recurso para afastar a exigência do crédito tributário em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Sala das Sessões-DF, 13 de junho de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

## Declaração de Voto

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...);*

*III – renda e proventos de qualquer natureza;”*

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu **princípios** que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”*



Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regramatriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:” (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei nº 9430/1996:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

|  
M

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

*“§ 4º 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.”*

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

## Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

Consoante relatório e voto do acórdão de primeira instância, trata-se de exigência de IRPF, por presunção legal de omissão de rendimentos, arbitrados em face de depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados em contas-corrente de José Carlos Rampelotti e de titularidade de Lídia Zelinda Marchi, também movimentada pelo autuado.

A fiscalização acatou a justificativa da existência de condomínio na exploração da atividade rural por ele e mais quatro irmãos (dentre eles, o fiscalizado), conforme fls. dos autos. Dessa forma, os depósitos bancários correspondentes foram rateados à razão de vinte por cento para cada condômino.

Quanto à conta bancária em nome de Lídia Zelina Marchi, a fiscalização entendeu que os recursos movimentados pertencem ao condomínio mantido pelo Sr. José Carlos Rampelotti e irmãos, sendo aquela tão somente interposta pessoa (laranja). Igualmente, os valores apurados foram rateados à razão de vinte por cento.

Na apreciação do aludido recurso, nas sessões de junho/2007, o ilustre Conselheiro Relator suscitou de ofício uma preliminar de “erro na construção do lançamento”, que implicaria no cancelamento do auto de infração, por estar eivado de vícios, à luz do art. 142 do CTN.

Pois bem, obtive vista dos autos, analisei toda a documentação e, com o devido respeito, não me convenci da coesão dos argumentos do nobre Relator, pelo contrário, a meu ver, o lançamento está correto.

A fiscalização confirmou que as contas correntes cujos depósitos foram tomados como rendimentos para fins de tributação eram utilizadas para movimentar recursos das atividades conjuntas dos 5 cinco condôminos, mas não foram apresentadas provas de que efetivamente são receitas da atividade rural, por isso não foi aplicada a legislação pertinente àquela atividade.

Repito: a fiscalização tem amparo legal no art. 42 da Lei 9.430/1996 para considerar que os depósitos bancários não justificados se tratam de rendimentos omitidos, mas não tem amparo legal para considerar que a diferença entre o valor declarado pelo contribuinte e o total depositado também sejam valores oriundos da atividade rural, sujeitos a tributação diferenciada.

Caso tributasse todos os depósitos como atividade rural, a fiscalização estaria agindo por presunção, ai sim sujeitando-se ao cancelamento do auto de infração por insuficiência de provas.

É certo que os indícios são veementes, tanto que autorizaram a conclusão fiscal de que apenas 20% do montante depositado na conta pertence ao contribuinte. Todavia, diante

de uma presunção simples, ainda que veemente, e de uma presunção legal, de igual forma embasada, correto o procedimento fiscal de constituir o crédito tributário com base na presunção assente em lei.

A presunção legal do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 (depósitos bancários), bem como a do art. 55, inciso XIII do RIR/99 (acréscimo patrimonial a descoberto - APD), constituem mecanismo jurídicos para apurar rendimentos omitidos, sujeitos à tributação do IRPF.

Tais presunções, se corretamente aplicadas, alcançam todas as hipóteses de rendimentos tributáveis na pessoa física.

Se a fiscalização apura IRPF com base em depósitos bancários, que o contribuinte regularmente intimado, não comprovou a origem durante a auditoria; este lançamento não será cancelado se o contribuinte fizer prova na impugnação que os rendimentos são relativos a honorários advocatícios; afinal, tais honorários são sujeitos à tributação do IRPF e seriam tributados sob essa rubrica (rendimentos do trabalho não assalariado), caso a fiscalização tivesse condição de apurar tal fato no transcurso da auditoria.

Outro exemplo: se na impugnação a um lançamento com base em depósitos bancários, regularmente constituído, o contribuinte fizer prova de que esses depósitos referem-se a receitas do transporte de cargas, o lançamento não será cancelado, mas entendo que a base de cálculo deva ser reduzida ao percentual de 40%, nos termos do art. 47, I, do RIR/1999.

E mais; se a fiscalização apura e tributa acréscimo patrimonial a descoberto, corretamente, e o contribuinte no recurso voluntário faz prova que obteve rendimentos de aluguel, não considerados no levantamento fiscal, mas que também não foram oferecidos a tributação, não há que se cancelar o lançamento por inexistência do APD, pois, foi justamente essa omissão de rendimentos que fez aflorar o APD. Nessa hipótese, se o contribuinte tivesse apresentado os rendimentos de aluguel durante a auditoria, o lançamento não seria por APD e sim por omissão de rendimentos tributáveis; o valor da exigência seria o mesmo, sem qualquer prejuízo ao contribuinte ou vantagem à Fazenda Nacional.

Por fim, se a fiscalização apura e tributa rendimentos omitidos com base na presunção legal de APD ou depósito bancário com observância de todos os preceitos da legislação, permanecendo o contribuinte silente durante a auditoria, mas na peça impugnatória o contribuinte traz comprovantes de que deixou de apresentar receitas da atividade rural, a meu ver, tal qual nas hipóteses anteriores, é absolutamente incorreto cancelar o lançamento, pois ao tributar com base na presunção legal a fiscalização já alcançou aqueles rendimentos.

Corroborando com entendimento aqui exposto, peço venia para transcrever parte dos brilhantes fundamentos da Declaração de Voto proferida no Acórdão nº 102-48.062, proferida pelo i. Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka (*verbis*):

*" (...) A presunção constitui figura jurídica que permite determinar a existência de um fato desconhecido com base em outro conhecido, que com o primeiro tem um nexo causal, uma ligação estreita autorizadora de conclusão pela concretização do segundo quando existente o primeiro. Classificam-se em*

A

*hominis e legais*<sup>6</sup>. As primeiras são aquelas construídas pelo aplicador da norma, isto é, com suporte em dados determinados presume-se o fato desconhecido; as outras, decorrem da previsão em lei e podem ser relativas, mistas ou absolutas, porque, pela ordem, permitem qualquer prova ou apenas algumas espécies de provas em contrário ao fato presumido, ou não permitem qualquer questionamento. Importante salientar que a validade das presunções *hominis* requer prévia identificação e comprovação por meio de conjunto probatório suficiente.

*Não constitui excesso, mas benefício ao entendimento, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut*<sup>7</sup> a respeito dessa figura jurídica.

‘O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva<sup>8</sup>, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. (...)

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que

<sup>6</sup> Segundo Maria Rita Ferragut: “Tradicionalmente, as presunções têm sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. No primeiro caso, as presunções classificam-se em (i) legais (*juris*), se elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados jurídicos gerais e abstratos, e (ii) *hominis* (judiciais ou, ainda, comuns), se construídas pelo aplicador da norma, segundo sua própria convicção. Quanto à força probante, dizem-se relativas (*juris tantum*), quando admitem prova contrária, absolutas (*juris et de jure*), quando não admitirem essa comprovação e, finalmente, mistas, quando admitem somente algumas provas. Assim, as presunções classificam-se em *hominis* ou legais, aquela sempre relativa e essa última relativa, absoluta ou mista.” FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 63 e 64.

<sup>7</sup> FERRAGUT, Maria Rita. O. citada, págs. 62 e 63.

<sup>8</sup> “Optamos por classificá-la como proposição, mas diante da ambigüidade do termo admitimos ser também possível considerá-la como *enunciado prescritivo*, já que toda proposição é construída a partir de um enunciado, e todo enunciado revela um significado, ainda que deonticamente incompleto (proposição).”

relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc) apenas ‘presumem’. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.’

*Postos tais esclarecimentos a respeito das presunções, fecha-se o parêntese e passa-se à análise da questão.*

*Considerado o objetivo do procedimento fiscal como a verificação das atitudes desenvolvidas pela pessoa física quanto às determinações do lançamento por homologação<sup>9</sup> a que se submete perante o Imposto de Renda, dois aspectos devem ser postos para fins de permitir a conclusão: (a) como devem ser acolhidos juridicamente os dados declarados pela pessoa física, e (b) o limite de aplicabilidade da norma do artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988.*

*Iniciada a verificação fiscal sobre as atividades desenvolvidas no ano-calendário pela pessoa física em confronto com suas obrigações tributárias por força da dita legislação, as atitudes procedimentais da autoridade fiscal devem conformar-se ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Esse comportamento funcional é dessa forma vinculado por força dos artigos 37, e 5º, LV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, e, mais especificamente, em nível de lei ordinária, na esfera administrativa, pela norma contida no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, constitui dever a busca da verdade material quanto aos fatos havidos no período sob investigação e para esse fim é-lhe permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos artigos 142 e 195, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Decorrencia*

<sup>9</sup> Lançamento por homologação regido pelas normas do artigo 150, do CTN.

*12*

*deste, a verificação, não apenas da atividade rural, mas também de todas as demais transações subsumidas a tratamento específico pela legislação do Imposto de Renda, como o ganho de capital na alienação de bens, os ganhos em aplicações financeiras no mercado de renda fixa ou variável; as remessas de moeda ao exterior; o produto das atividades de transporte ou de exploração de atividades profissionais, etc.*

*Esse procedimento pode ser efetivado pela análise específica de cada atividade econômica desenvolvida pelo fiscalizado ou por meio de outros mecanismos, entre eles a utilização das presunções legais.*

*Os dados declarados pela pessoa física prestam-se como informações indiciárias à Administração Tributária e ao executor do procedimento de verificação, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como diretriz legal a construção dos fatos mediante provas documentais<sup>10</sup>. Tais dados constituem provas indiciárias porque contêm detalhamento de fatos jurídicos de possível existência, com aspecto temporal fixado pelo ato de exposição na informação prestada ao fisco. Significa que não se pode exigir tributo mediante procedimento de ofício que tenha por fundamento apenas os dados declarados, como por exemplo tendente ao absurdo, a transformação em renda tributável, independente de comprovação, de um valor declarado a título de empréstimo.*

*Assim, a verificação fiscal das atividades econômicas e sociais desenvolvidas pela pessoa física requer obtenção de provas documentais de todos os fatos declarados, bem assim, daqueles não incluídos na informação prestada ao fisco, e por consequência, defeso ao Auditor-Fiscal da Receita Federal presumir que a pessoa sob fiscalização, declarante da atividade rural, seja esta exclusiva ou preponderante, não tenha exercido outra atividade. Esta última, constituiria uso de uma presunção hominis, inválida em termos tributários justamente porque o juízo encontrar-se-ia estribado apenas nos dados oferecidos ao fisco pela pessoa física, que, juridicamente, constituem somente um indício de que o conjunto dos fatos econômicos dos quais a pessoa física auferiu benefícios, restringiram-se à atividade rural.*

*Outro aspecto a cuidar com maiores precauções é a aplicabilidade da norma restritiva de outra.*

*Deve-se, sempre, extrair qual é o objeto a que dirigida a exceção, uma vez que não se pode ampliar os efeitos da restrição a todos os aspectos do direito - direito material, direito processual, etc. - salvo quando expressamente especificados no texto legal. Conveniente ressaltar que a Lei n.º 7.713, citada, contém normas direcionadas ao estabelecimento de diversas formas para a conduta decorrente da incidência do Imposto de Renda - conseqüente tributário - como aquelas direcionadas às pessoas físicas, pessoas jurídicas, tributação exclusiva, aplicações financeiras, ganhos de capital, etc, inclusive outras relativas ao procedimentos investigatório, como é o caso da dita presunção, porque contida no artigo 3º, I, que traz o fato gerador do tributo previsto no artigo 43, do CTN, em termos de lei ordinária. (...)*

<sup>10</sup> Conforme artigo 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

*N*

*Conveniente, então, observar a distinção entre a aplicabilidade dos conceitos de presunção e de incidência do tributo: o primeiro constitui meio para que se identifique a renda omitida, enquanto a incidência é materializada pela subsunção da renda omitida à hipótese abstrata contida na lei.*

*A construção de acréscimo patrimonial constitui uma forma de proceder da fiscalização prevista no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, citada, com finalidade de identificar uma renda omitida, e por essa característica insere-se no conjunto das chamadas presunções legais.*

*Elaborar um levantamento patrimonial mensal para verificar o resultado das atividades econômicas de um declarante da atividade rural e detectar um acréscimo a descoberto não implica em exigência de tributo mensal de rendimentos dessa atividade, mas significa que o declarante pode ter omitido renda tributável de outra atividade não declarada.*

*Ocorre que a presunção consiste exatamente em identificar o fato oculto por meio de outro conhecido. Detectado acréscimo patrimonial a descoberto em contribuinte que declara renda preponderante ou exclusiva da atividade rural, a renda considerada omitida tem natureza tributável, porque objeto da previsão em lei<sup>11</sup>, e é de espécie desconhecida, justamente porque constitui o fato oculto, identificado por meio de uma presunção legal fundada em provas documentais. Por decorrência, porque é vedado ao fisco presumir, por presunção hominis despida de conjunto probatório suficiente, que a renda omitida decorreu da atividade rural, somente mediante comprovação seria possível a subsunção desta aos mandamentos da Lei nº 8.023, de 1990. (...)*

Colocados tais esclarecimentos e justificativas e, também, objetivando a justiça fiscal, com a máxima vênia, permito-me divergir da posição expendida pelo ilustre conselheiro Relator e dos demais que o seguiram na decisão de cancelar o lançamento em face na preliminar de erro material na constituição do crédito tributário. Consoante fundamentado neste voto, o procedimento fiscal foi irretocável, pautando-se pelo melhor direito e sequer foi mais gravoso ao contribuinte; pelo contrário, a fiscalização buscou amparo em provas indiretas trazidas aos autos e aplicou a verdade material ao imputar ao contribuinte a tributação de 20% dos depósitos cuja origem não foi plenamente justificada, efetuados nas contas bancárias.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de junho de 2007.

  
ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

<sup>11</sup> Artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988.