



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10325.000689/2004-03
Recurso nº	154.617 Voluntário e de Ofício
Matéria	IRPF - Exs.: 2000 a 2003
Resolução nº	102-02.384
Sessão de	05 de julho de 2007
Recorrentes	1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e JOSE OSVALDO DAMIÃO

RESOLUÇÃO Nº 102-02.384

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 29 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e, momentaneamente, o Conselheiro LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA.

Relatório

JOSE OSVALDO DAMIÃO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em face da exoneração de crédito tributário em valor superior à sua alçada, a Turma Julgadora também recorre, *ex-officio*.

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 5.733.759,07 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

"(...)De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls.83/85, e o Termo de Verificação Fiscal, fls. 86/87, o crédito tributário é relativo às Declarações de Ajuste Anual dos exercícios financeiros de 2000, 2001, 2002 e 2003, anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente, e decorreu de infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações. Com base nos créditos e/ou depósitos, extraídos de extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras através de Requisição de Informações de Movimentação Financeira -RMF, foi apurada a infração de omissão de rendimentos para os anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls.86/87, a infração foi caracterizada pelos fatos a seguir resumidos:

- o contribuinte apresentou, para os exercícios financeiros de 2000, 2001, 2002 e 2003, Declaração de Ajuste Anual declarando, exclusivamente, rendimentos da atividade rural, conforme os extratos de processamento das respectivas declarações, documentos anexados às fls. 12/32;*
- foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, fls. 09, exigindo que o contribuinte apresentasse, relativamente aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 e 2002, os seguintes documentos: documentos relativos à aquisição e à alienação de bens móveis e imóveis; os extratos das contas correntes bancárias, de poupança e de investimento; o Livro Caixa da atividade rural e a documentação que serviu de base para preenchimento do Livro Caixa;*
- em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou o Livro Caixa, relacionado à atividade rural, e a documentação relativa às receitas, despesas e a investimentos, escrituradas no Livro Caixa. Apresentou, também, extratos bancários relativos ao ano-calendário de 1999, conforme Termo de Retenção, fls. 36;*
- não tendo o contribuinte apresentado os extratos bancários relativos aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, e, verificando-se realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível, o Delegado da Receita Federal em Imperatriz, solicitou às instituições financeiras os extratos bancários através de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), fls. 37/48;*
- com base nos extratos bancários, fornecidos pelo Banco do Brasil S/A, pelo Banco Bradesco S/A e pelo Banco HSBC S/A, através de Requisição sobre Movimentação Financeira (RMF), a fiscalização elaborou Demonstrativo de Crédito, discriminando - os depósitos e os créditos, relativamente às contas correntes, mantidas no Banco do*

Brasil, Bradesco e HSBC, e intimou o contribuinte a comprovar a origem dos valores creditados/ depositados nas contas correntes, conforme Termo de Intimação, documento anexo às fls. 51, e Anexo do Termo de Intimação, doc. anexo às fls. 52/62;

- em resposta ao Termo de Intimação, o contribuinte apresentou correspondência, documento anexado às fls. 65, informando que exercia, exclusivamente, a atividade de pecuarista, conforme as Declarações de Ajuste Anual, comprando e vendendo gado, e que a movimentação financeira é decorrente dessa atividade. Informou, ainda, que o Livro Caixa e a Notas Fiscais, comprobatórias das receitas escrituradas no Livro Caixa, podem comprovar as alegações e a origem dos depósitos discriminados no Anexo ao Termo de Intimação;

- não tendo o contribuinte atendido às intimações, os créditos/depósitos, relacionados aos extratos bancários (Banco do Brasil S/A, Banco Bradesco S/A e Banco HSBC S/A) foram considerados rendimentos omitidos, por força do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e sobre o Imposto de Renda correspondente foi aplicada Multa de Ofício no percentual de 75%.

A infração de omissão de rendimentos por falta de comprovação da origem dos recursos de depósitos bancários foi fundamentada nos seguintes dispositivos legais: (...)

O Auto de Infração foi instruído com os seguintes documentos: Mandados de Procedimento Fiscal, Termo de Início de Fiscalização, Termos de Intimação e Demonstrativo da Base de Cálculo do Imposto de Renda.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência, por via postal, em 31/08/2004, conforme Aviso de Recebimento, fls. 105, o contribuinte apresentou, em 29/09/2004, impugnação, documentos anexos às fls. 108/136, através de procuração, instrumento anexo às fls. 137.

Em sua impugnação, o contribuinte relatou, minuciosamente, todos os fatos do procedimento fiscal e do crédito tributário, e quanto ao direito, arguiu, em síntese:

- em preliminar, nulidade do Auto de Infração em virtude de:

- inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 - nesse sentido fundamenta-se na irretroatividade da Lei Complementar relativamente aos fatos geradores de 1999, 2000 e parte de 2001, e na quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, quanto aos demais fatos geradores;

- ilegalidade da presunção criada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - nesse sentido fundamenta-se na tese de que a presunção do artigo 42 não se enquadra no conceito de presunção para fins de prova de infração de omissão de rendimentos;

- no mérito, argumentou improcedência do Auto de Infração em virtude de:

- depósito bancário não pode se constituir em fato gerador do imposto de renda, nos termos das normas gerais do direito tributário;

- transferências bancárias entre contas correntes em nome do contribuinte;

- comprovação da origem dos depósitos bancários através da atividade rural como bem demonstram o Livro Caixa, as Notas Fiscais de Produtor e as Declarações de Ajuste Anual, documentos que foram entregues à fiscalização durante o procedimento fiscal - nesse sentido argumentou que a fiscalização não levou em consideração a atividade exercida nem as receitas da atividade rural escrituradas e declaradas. Solicitou perícia contábil.

Tudo isso conforme se depreende da impugnação que, para melhor compreensão, abaixo,

se encontra transcrita: (...)

Finalizando a impugnação, o contribuinte requereu o acolhimento da preliminar de nulidade, inconstitucionalidade (Lei Complementar nº 105/2001) e ilegalidade (art. 42 da Lei nº 9.430/1996) ou a improcedência total do Auto de Infração, enfatizando o pedido de perícia com a finalidade de que resulte evidenciado o fato alegado de que a origem dos depósitos bancários pode ser comprovada através da atividade de produtor rural, cujos rendimentos foram devidamente declarados. (...)"

A DRJ proferiu em 6 de julho de 2006 o Acórdão nº 08-8.651, do qual se extrai as seguintes ementas e decisão (*verbis*):

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem dos recursos não for comprovada pelo titular.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. A presunção de omissão de rendimento do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada pelo contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, quando devidamente intimado, mormente se os rendimentos declarados não pode justificar a movimentação financeira.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

JURISPRUDÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES. EFEITOS. Por não terem eficácia normativa, nos termos do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, as decisões proferidas pelo órgão julgador de segunda instância não têm o condão de vincular o julgamento de primeira instância.

PEDIDO DE PERÍCIA. Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de diligência.

LANÇAMENTO. LEI Nº 10.174, de 2001 E LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001. NORMAS PROCESSUAIS. APLICAÇÃO IMEDIATA. Tratando-se de legislação que instituiu novo critério de apuração do crédito tributário e ampliou os poderes de investigação da fiscalização, a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.174, de 2001 aplicam-se a lançamento relativo a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA PELO FISCO. É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

NÃO VIOLAÇÃO DAS GARANTIAS INDIVIDUAIS INSERIDAS NOS INCISOS X E XII DA CF/88. SIGILO FISCAL. O sigilo bancário só tem sentido enquanto protege o

contribuinte contra o perigo da divulgação ao público, nunca quando a divulgação é para o fisco que, sob pena de responsabilidade, jamais poderá transmitir o que lhe foi dado a conhecer.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade, INDEFERIR o pedido de perícia, e, no mérito, considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, mantendo o valor de R\$ 1.917.332,71 relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios financeiros de 2000, 2001, 2002 e 2003, anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002. (...)

Submeta-se à apreciação do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 3º 4º do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997 e Portaria MF nº 375, de 2001, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito deste acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância."

Aludida decisão foi cientificada em 14/08/06 (AR fl. 210), sendo que o recurso voluntário (fls. 217-236), interposto via postal em 06/09/2006 (envelope à fls. 216), apresenta as seguintes alegações (verbis):

"(...) II - Do Direito

II.1 - Do exame de constitucionalidade na esfera administrativa

Afirma a autoridade julgadora que o controle difuso de constitucionalidade dos atos legais é privativo do Poder Judiciário, não cabendo à Administração Pública apreciar a conformidade de lei validamente editada com os preceitos da Carta Magna.

Ocorre que a Constituição Federal equiparou o processo administrativo ao processo judicial, garantindo ao contribuinte o direito de se manifestar e impugnar o lançamento tributário do modo mais amplo possível.

12. Dessa forma, a não apreciação, pela autoridade administrativa, das alegações de inconstitucionalidade porventura suscitadas pelo contribuinte consiste em redução da sua defesa, ferindo direito constitucionalmente garantido à ampla defesa, 'com os meios e recursos a ela inerentes'.

Ora, não há dúvidas que lei inconstitucional não deve ser cumprida por qualquer dos Poderes, já que é dever de todos a observância da Lei Maior, em especial quando se exerce a função pública.

Ainda: quando os órgãos do Contencioso Administrativo julgam uma questão fiscal, estão exercendo atividade substancialmente jurisdicional, permitindo-se, dessa forma, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa.

Portanto, não pode a autoridade julgadora se furtar ao exame da incompatibilidade de determinada lei com a Carta Magna, sob pena de fazer observar norma manifestamente inconstitucional, além de exercer a atividade jurisdicional de que é investida em caráter extraordinário de forma incompatível com as determinações legais

II - 1.a - Da quebra do sigilo bancário

Uma das inconstitucionalidades mais flagrantes na autuação em comento diz respeito à utilização, pelo Fisco, de dados bancários do Recorrente obtidos sem autorização judicial.

Com efeito, dispõe a Constituição Federal, art. 5º, XII, que 'é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e de comunicações telefônicas, salvo no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei

estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal'.

Assim, para que a Administração obtenha as informações protegidas por sigilo, deve fazer um requerimento ao Poder Judiciário, que é o único habilitado a determinar a sua quebra. A decretação da quebra só pode ser feita por autoridade que esteja motivada pela apuração da verdade e pelo pleno cumprimento do interesse público, não podendo ser parte interessada na apuração dos fatos que justificam esse procedimento extremo.

Ademais, os sigilos bancário e fiscal poderiam ser protegidos também pelo art. 5º, da CF, mas pelo inciso X, como conteúdo da intimidade e da vida privada.

'São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano moral decorrente de sua violação.'

19. Quando o tema é sigilo fiscal e bancário e o direito à intimidade e vida privada, a preocupação com a 'carga emotiva' das palavras e expressões utilizadas para objetivar os direitos e garantias fundamentais logo aflora. Neste passo, temos a tendência de nos posicionarmos favoráveis ou contra a possibilidade de quebra, pela autoridade administrativa fiscal, para só depois justificarmos, juridicamente, nossa posição. É nesse momento que percebemos a valia das lições de LOURIVAL VILANOVA, MIGUEL REALE E PAULO DE BARROS CARVALHO, quando realçam o papel do valor (e do contra-valor) na atividade interpretativa do direito.

É de boa cautela lembrar - já nos encaminhando pelo direito positivo - que, se considerarmos o sigilo bancário como direito e garantia fundamental, temos que, por força do art. 60, parágrafo quarto, inciso IV, considerá-lo também cláusula pétrea, não sendo sequer passível de modificação pelo legislador derivado, via Emenda Constitucional.

Neste ponto, importa ressaltar que não discordamos do fato de que nenhum direito fundamental é absoluto, sempre cedendo diante de aparente conflito com outro direito fundamental. Todavia, em relação ao direito ora em questão, a própria Constituição delineou a amplitude da possibilidade da sua relativização ao outorgar exclusivamente ao Poder Judiciário a competência para quebrar o sigilo de dados em geral.

Nesse sentido, FERNANDO FACURY SCAFF, estudando o sigilo bancário e fiscal sob o enfoque da tese da relatividade dos direitos e garantias fundamentais, cuida logo de elucidar qual seu entendimento sobre a relatividade do sigilo, consignando que: (...)

23. Ademais, estamos diante de clara inversão de valores, pois a quebra do sigilo bancário, ao invés de ser utilizada com a finalidade de coibir atos ilícitos, é feita em favor especificamente da arrecadação. Com efeito, enquanto o Ministério Público continua obrigado a pedir autorização ao Poder Judiciário para ter acesso às contas bancárias dos administrados, o fiscal não precisa fazê-lo. Hoje, aparentemente, o fundamental é a arrecadação, mesmo que em detrimento da Constituição Federal.

II.2 - Da irretroatividade da legislação tributária

Mesmo que se admitisse a quebra dos sigilos fiscal e bancário pela Receita Federal, principalmente após a edição da Lei Complementar nº 105, o que se cogita apenas para avançar no raciocínio, não implicaria admitir que fatos jurídicos anteriores a essa lei fundamentasse a constituição do crédito tributário.

Isso porque um dos princípios garantidos pela Constituição Federal é o da irretroatividade das leis. Por força desse primado, não podem as normas impositivas tributárias se voltarem para fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Neste passo, estabelece o Código Tributário Nacional que: (...)

27. Assim, revela-se incontestável a determinação de que lei posterior só será aplicada quando estiver em vigor na data da constituição do crédito tributário, o que não é o caso

dos autos.

Com efeito, o órgão julgador de primeira instância equivoca-se, neste ponto, quanto à amplitude do parágrafo primeiro do retro citado artigo do Código Tributário Nacional. De fato existe expressa autorização para que a lei que versa sobre os poderes de investigação conferidos às autoridades administrativas no procedimento de lançamento possa ser aplicada imediatamente, alcançando, inclusive, os procedimentos de fiscalização que têm como objeto fato geradores ocorridos anteriormente à sua vigência.

Ocorre que, analisando mais detalhadamente o referido parágrafo e confrontando o caput do próprio artigo bem como com as demais normas e princípios tributários que versam sobre esta matéria, conclui-se que a retroatividade esbarra em um limite intransponível. A referida permissão volta-se apenas para as normas dirigidas exclusivamente para o procedimento de fiscalização, não podendo atingir, mesmo que indiretamente, direitos fundamentais do contribuinte.

Em outras palavras, apenas poderão retroagir as leis unicamente procedimentais, estando excluídas aquelas que afetam, mesmo que via transversa, direitos materiais, como é o presente caso, em que, agindo desta forma, tem-se por violado o direito adquirido do contribuinte de somente ter seu sigilo de dados violado mediante autorização judicial.

Não bastasse este argumento que, por si só, é suficiente para afastar a ilegalidade ora combatida, demonstra-se totalmente a arbitrária a atitude da fiscalização consistente na aplicação de lei posterior a fato jurídico tributário constituído. Com efeito, alega a própria autoridade julgadora de primeira instância que:

‘Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente a estabelecer as alterações estipuladas pela no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico — enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.’

No presente caso o fato jurídico tributário foi constituído pelo Recorrente mediante a entrega das respectivas Declaração de Ajuste Anual Simplificada. Assim, o lançamento realizado pelo Fisco é meramente substitutivo do fato jurídico previamente constituído pelo contribuinte. Neste contexto, não se pode admitir, conforme alegado pelo órgão julgador de primeiro grau, a aplicação de lei posterior a fato jurídico existente.

Dito isto, demonstrada está a ilegalidade e arbitrariedade da atitude da fiscalização consubstanciada na aplicação retroativa da lei para fins de constituição substitutiva de crédito tributário. Assim, não se está a requerer unicamente o controle da constitucionalidade da legislação avocada, que ampliou o rol das exceções constitucionais para a quebra do sigilo de dados, mas, igualmente, o controle da ilegalidade dos atos realizados pelos Fiscais, que, ao imprimir interpretação ampliativa ao art. 144 § 1º, exorbitou o campo da possibilidade de aplicação retroativa das normas, atingindo, ainda que indiretamente, direito adquirido do contribuinte, sem qualquer fundamento de validade que legitimasse o seu comportamento.

II.3 - Da Presunção Legal

34. São inúmeras as circunstâncias que podem revelar indícios de omissão de receitas, mas, em qualquer caso, a exaustiva investigação é necessária e imprescindível, como se verá a seguir. Só os autos de infração fundados em prova podem resguardar os interesses da Fazenda e propiciar a concretização do princípio constitucional que garante o contraditório e a ampla defesa, na forma do art. 5º, LV, da Constituição Federal.

II.3.1 - O ônus da prova

35. O Poder Público tem o dever de realizar os atos de lançamento e de aplicação de

penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou deveres instrumentais. Decorre daí o dever de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos. (...)

3.0 Com efeito, o lançamento, por ser um ato administrativo, goza de presunção de legitimidade. Segundo ensinamentos do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, a presunção de legitimidade 'é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao direito, até prova em contrário. Isto é, milita em favor deles uma presunção jûris tantum de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Essa característica é comum aos atos administrativos em geral'.

4.0 Essa presunção diz respeito não ao conteúdo do ato, mas a sua pertinencialidade ao mundo jurídico. Portanto, ele é legítimo até o momento em que é impugnado. A impugnação, por sua vez, resulta na necessidade de verificação do seu conteúdo, quer dizer, torna-se necessário verificar a veracidade dos fatos ali alegados. (...)

42. Considerando-se que quem alega um fato deve necessariamente prová-lo, temos que a Administração, ao realizar um lançamento, deve provar a ocorrência do fato jurídico tributário e que a relação jurídica tributária deve ser instaurada em face daquele sujeito determinado, naquele valor ali descrito.

Portanto, não há que se falar em inversão do ônus da prova em razão dessa presunção de legitimidade do ato administrativo do lançamento. (...)

45. Diante disso, é insustentável a posição no sentido de que a presunção de legitimidade do lançamento exime a Administração, que estaria obrigada apenas a contestar eventuais provas apresentadas pelo contribuinte ou, como é o caso, simplesmente presumir algo em razão da falta delas.

46. No presente caso a ilegalidade do Fisco é mais latente. Isto porque não foi analisada a documentação apresentada pela Recorrente, tendo, inclusive, sido indeferido o pedido de perícia.

47. Conforme esclarecido na Impugnação, os ingressos financeiros que constam nas contas bancárias do Recorrente decorrem da exploração de atividade agropecuária, sendo certo que muitos desses depósitos foram realizados para serem, em parte, repassados a terceiras pessoas. Isto porque o Recorrente, conforme previamente esclarecido, além de realizar a cria, recria e engorda de bovinos e a venda de cereais de sua propriedade, desenvolve essas mesmas atividades só que com bens de terceiros. Nessas ocasiões, apenas parte dos valores que lhe são repassados são de sua titularidade, na medida em que têm natureza de remuneração pela prestação de serviços ('comissão'). Ou seja, atua o Recorrente, em muitas oportunidades como mero intermediador de operações mercantis.

48. Assim, não poderia o Fisco incluir estas receitas no conceito de renda, posto que, não sendo receitas próprias, não podem, sob nenhum fundamento, configurar como acréscimo patrimonial novo, o que será mais detalhadamente explicado no tópico seguinte.

49. O Recorrente demonstrou a veracidade das informações prestadas mediante a apresentação de documentos que comprovavam a origem dos depósitos bancários, tais quais: Livro Caixa, Notas Fiscais de Produtor e as próprias Declarações de Ajuste Anual do IRPF. Ocorre que esta documentação não foi considerada pela Fiscalização. Mais: rejeitou-se o pedido de realização de perícia contábil.

50. Nesse contexto, verifica-se que o Fisco, violando frontalmente a ampla defesa e o contraditório administrativo, valeu-se da suposta presunção de legitimidade dos seus atos para desconsiderar todos os comprovantes da origem dos ingressos financeiros que constam nas suas contas bancárias, não tendo qualquer interesse em alcançar a verdade dos fatos, o que seria facilmente atingível mediante a realização de perícia, que arbitrariamente foi denegada pela fiscalização.

II.3.2 - Do conceito de renda

51. *Conforme exaustivamente afirmado, baseia-se a presente autuação em depósitos bancários do Recorrente, considerados como indícios suficientes de que houve omissão de receitas. Entretanto, depósito bancário não é renda ou proventos e, neste passo, não pode ser objeto de tributação, nos termos aqui discutidos.*

52. *Claro está que, ao omitir os verbos que precedem os complementos 'produtos industrializados', 'propriedade predial e territorial urbana' e 'renda e proventos de qualquer natureza', o constituinte rendeu ensejo a que o legislador infra-constitucional exercitasse suas faculdades criativas, imaginando o núcleo verbal que haveria de anteceder os complementos indicados no Texto Supremo, dando, com isso, sentido deôntico completo ao projeto constitucional. Foi exatamente o que fez o legislador da União, compondo o sintagma verbal que teria o condão de expressar a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

53. *É curioso notar que no caso do IPI, com fundamento de validade no preceito constitucional, o legislador da União concebeu três figuras de percussão, que chamaríamos de três regras-matrizes de incidência: (i) uma, que grava a industrialização, 'fabricar produtos'; (ii) outra, que onera a importação de produtos industrializados, 'importar produtos industrializados do exterior'; e (iii) por fim, uma terceira, atualmente desativada, que recai sobre a arrematação de produtos industrializados: 'arrematar produtos industrializados em leilão'. O que há de comum nos três esquemas de incidência é apenas o complemento 'produtos industrializados', previsto na Constituição e de maneira enfática.*

54. *Guarda perfeita simetria o procedimento dessa pessoa política ao criar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: (i) há o impacto sobre o 'auferir renda líquida', no caso da pessoa física; (ii) dá-se a percussão no 'auferir lucro tributável', envolvendo as pessoas jurídicas; e (iii) opera-se a incidência no 'pagar renda', regime conhecido como 'IR- fonte'. Aqui também o núcleo semântico comum aos três micro-sistemas é a palavra 'renda', justificando a atinência que deve ser mantida com relação à prescrição de superior hierarquia*

55. *Coloquemos entre parênteses metódico as duas últimas incidências, suspendendo, momentaneamente, nossa atenção para o regime tributário do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, bem como o que atinge as 'fontes', para focalizar a sistemática do IR-pessoas física.*

56. *Ora, ao fixar os conteúdos materiais que haveriam de ser manipulados pela atividade legislativa ordinária, o constituinte brasileiro também não se expandiu, denotando o campo de irradiação significativa do vocábulo 'renda'. Abriu espaço, por esse modo, para que a legislação infra-constitucional viesse em socorro do intérprete, trazendo conceitos estipulativos do Código Tributário, como o do art. 43. Para esse dispositivo, o 'fato gerador' do imposto seria (I) a 'renda', assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (II) 'proventos de qualquer natureza', assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

57. *Como se vê, a sistemática de tributação das pessoas físicas pede acréscimo patrimonial, resultado positivo, crescimento do valor investido, para além, naturalmente, daquele que todos nós nos acostumamos ao tempo da inflação. Tem que haver riqueza nova, plus de patrimônio, acréscimo passível de conversão em valores pecuniários. A singela troca de posição nos ativos financeiros, as conversões de títulos em moeda ou vice-versa, as mutações no quadro dos valores investidos, nada disso é 'renda' para a concepção positivada na ordem jurídica existente. Apenas a sobra, a mais valia obtida no negócio, será susceptível do impacto da incidência, jurisdicizada pela lei do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

58. *Em estreita síntese, a regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda se esboça*

da seguinte maneira: dado o fato de alguma pessoa, física ou jurídica, auferir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida esta como o resultado do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, computada num determinado dia, termo final do período tomado como referência, segundo técnica específica de apuração descrita em lei, então, deve ser a obrigação de pagar à Fazenda Federal importância correspondente a uma percentagem do valor da renda auferida.

59. Centralizando as atenções no critério material, pode-se afirmar que, no caso do Imposto sobre a Renda, o legislador optou pela locução 'auferir renda', impondo-se, para sua exata compreensão, esclarecimentos sobre o que vem a ser 'renda'.

60. A definição do conceito de 'renda', no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44, do CTN), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CF).

61. Acerca do conceito de 'renda', três são as correntes doutrinárias predominantes:

a) 'teoria da fonte', para a qual 'renda' é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;

b) 'teoria legalista', que considera 'renda' um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e

c) 'teoria do acréscimo patrimonial', em que 'renda' é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou accidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

62. Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.

63. Feitas essas breves considerações, nota-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre a riqueza nova, sobre a majoração do patrimônio, sobre o acréscimo de valor que a universalidade dos bens econômicos de uma pessoa experimenta, em virtude de acontecimento factual permitido pelo direito e que representa um plus ao montante até então conhecido.

64. É algo diverso da movimentação das riquezas dentro do mesmo ambiente patrimonial, ora transformando o direito de propriedade de bens imóveis em pecúnia, com sua expressão monetária própria, ora movimentando aplicações financeiras, representadas por títulos de feição jurídica diferente, dentro dos limites de grandeza de carteira de investimento, ora, ainda, pelo emprego de ativos financeiros na aquisição de bens de raiz. As alternâncias de posições dentro da esfera patrimonial de um só sujeito poderão configurar base para a incidência do imposto sobre a renda desde que, na multiplicidade de operações realizadas, surja riqueza até então inexistente, riqueza nova que venha acrescentar valia ao acervo.

65. Pois bem. No caso aqui tratado os depósitos realizados nas contas bancárias do Recorrente não são sinônimos de acréscimo patrimonial, este sim tributável por meio do referido imposto. Com efeito, grande parte desses valores não se incorporaram ao patrimônio do contribuinte, transitando por suas contas apenas em razão da atividade que realiza, razão pela qual jamais poderiam compor a base de cálculo do tributo ora impugnado.

III - Do pedido.

66. *Expostas as razões de fato e de direito é o presente RECURSO VOLUNTÁRIO para postular a V. Sas. que o recebam nos efeitos jurídicos próprios, submetendo-o ao elevado crivo de Justiça que esteve sempre presente nas deliberações desta Corte Administrativa, do que advirá, certamente, o cancelamento da exigência fiscal contida na decisão do órgão singular, arquivando-se o processo fiscal.*

67. *Requer, ainda, que, na hipótese de não ser acolhido o pedido de reconhecimento da nulidade da presente autuação, que sejam baixados os autos em diligência, determinando-se a realização de perícia contábil, a fim de que se comprove a origem dos ingressos financeiros que constam nas contas bancárias do Recorrente.*

68. *Por fim, protesta o Recorrente pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso."*

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 19/10/2006 (fl. 248).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

Os recursos, voluntário e de ofício, reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e, por isso, foi conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado o crédito tributário que remanesce em litígio refere-se a omissão de rendimentos com base em depósito bancário.

Rejeito as preliminares, corroborado por recente julgado unânime da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Nº 792.812 - RJ (2005/0180117-9), proferido em 13/03/2007:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTUAÇÃO COM BASE APENAS EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LC 105/01. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 182/TFR.

1. A LC 105/01 expressamente prevê que o repasse de informações relativas à CPMF pelas instituições financeiras à Delegacia da Receita Federal, na forma do art. 11 e parágrafos da Lei 9.311/96, não constitui quebra de sigilo bancário.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que: 'a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência' e que 'inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal' (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005).

3. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, pelo que a LC nº 105/2001, art. 6º, por envolver essa natureza, atinge fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior a sua vigência.

4. Tese inversa levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la.

5. Deveras, resoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

6. Isto porque o sigilo bancário não tem conteúdo absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada, este sim, com força de natureza absoluta.

Ele deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias

fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.

7. Outrossim, é cediço que 'É possível a aplicação imediata do art. 6º da LC nº 105/2001, porquanto trata de disposição meramente procedimental, sendo certo que, a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, revela-se possível o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal' (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005).

8. Precedentes: REsp 701.996/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005; AgRgREsp 558.633/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 07/11/05; REsp 628.527/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03/10/05.

9. Consectariamente, consoante assentado no Parecer do Ministério Público (fls. 272/274): 'uma vez verificada a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual do ano calendário de 1992 (fls. 67/73) e os valores dos depósitos bancários em questão (fls. 15/30), por inferência lógica se cria uma presunção relativa de omissão de rendimentos, a qual pode ser afastada pela interessada mediante prova em contrário.'

10. A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante, sendo certo que, in casu: 'houve processo administrativo, no qual a Autora apresentou a sua defesa, a impugnar o lançamento do IR lastreado na sua movimentação bancária, em valores aproximados a 1 milhão e meio de dólares (fls. 43/4). Segundo informe do relatório fiscal (fls. 40), a Autora recebeu numerário do Exterior, em conta CC5, em cheques nominativos e administrativos, supostamente oriundos de 'um amigo estrangeiro residente no Líbano' (fls. 40). Na justificativa do Fisco (fls. 51), que manteve o lançamento, a tributação teve a sua causa eficiente assim descrita, verbis: 'Inicialmente, deve-se chamar a atenção para o fato de que os depósitos bancários em questão estão perfeitamente identificados, conforme cópias dos cheques de fls. 15/30, não havendo qualquer controvérsia a respeito da autenticidade dos mesmos. Além disso, deve-se observar que o objeto da tributação não são os depósitos bancários em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada por eles.'

3. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 13 de março de 2007(Data do Julgamento)''

Pela análise dos autos formei convencimento da necessidade de realização de diligências tanto para julgamento do recurso de ofício, quanto do recurso voluntário. a seguir discriminadas.

i) Em primeiro lugar faz-se necessário juntar aos autos: 1) os extratos bancários que embasaram a atuação; 2) os documentos da atividade rural do contribuinte, apresentados durante a auditoria fiscal, relativo aos anos-calendário autuados.

ii) Quanto ao recurso de ofício, máxima data vênua, parece que a exoneração foi presuntiva. Isso porque inexistente nos autos um documento sequer comprovando que as receitas da atividade rural do contribuinte foram depositadas nas contas correntes autuadas. Embora reconheça que isso seja bastante provável, entendo que pode ser confirmado, ou não, mediante diligência fiscal junto a compradores da produção do contribuinte, identificados nas notas fiscais.

A Fiscalização deverá realizar verificações, *in locu*, por amostragem, junto a essas empresas e anexar documentos contábeis comprobatórios dos pagamentos realizados ao contribuinte.

iii) No que tange ao recurso voluntário, o contribuinte vem afirmando, desde a auditoria fiscal, que realiza operações de intermediação de venda de animais. A fiscalização não realizou qualquer verificação quanto ao alegado, sob o entendimento que o ônus da prova seria exclusivamente do contribuinte (fl. 87, segundo parágrafo, *in fine*).

Ocorre que o art. 42 da Lei 9.430 de 1996 em seu parágrafo 2º estabelece que *"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."*

O entendimento deste colegiado acerca do dispositivo em tela é no sentido que a fiscalização deve ao ser instigada, sempre que possível, buscar a verdade dos fatos, visando realizar a tributação na forma adequada (equiparação a PJ se for o caso). Na intermediação de negócios, por exemplo, que é uma atividade comercial, a receita auferida não se confunde com rendimento; existem os custos, que se não forem suficientemente comprovados pode ensejar o arbitramento dos lucros.

Diante disso, cabe a Fiscalização, nas mesmas diligências às empresas compradoras da produção do contribuinte, efetuar verificações no sentido de apurar quais os pagamentos a ele efetuados que seriam relativos a venda de animais de outros produtores, apurando os valores efetivos dessas operações.

No que tange aos depósitos bancários, oficiar os Bancos para que identifique os depositantes relativos aos "depósitos on-line" e transferências entre agências.

Solicitar também aos bancos que forneçam cópias dos cheques de valores acima de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) emitidos pelo contribuinte nos períodos autuados. Após receber os cheques, identificar os principais beneficiários, pessoas físicas, e verificar se se tratam de produtores rurais fornecedores de animais que o contribuinte teria revendido.

iv) Em síntese, os objetivos da diligência fiscal são: 1) apurar os montantes das receitas da atividade rural própria, efetivamente depositadas nas contas bancárias do contribuinte, relativos aos valores declarados espontaneamente pelo contribuinte ; 2) apurar os valores depositados nas contas bancárias, também relativos à atividade rural própria do

contribuinte, que porventura tenham sido omitidos; 3) apurar os montantes depositados nas contas bancárias que realmente sejam relativos a intermediação da venda de gado; 4) determinar os montantes dos depósitos que não se enquadrem em nenhuma das hipóteses anteriores, ou seja, sem origem mesmo.

O contribuinte deverá ser intimado para que apresente documentos e esclarecimentos que corroborem com as diligências aqui solicitadas.

A fiscalização deverá envidar esforços, bem assim empreender outros procedimentos que entender cabíveis, na busca da verdade material, ou seja, se realmente o contribuinte utilizou as contas bancárias para depósitos de sua atividade rural, bem assim das receitas das intermediações de negócios, pois, cumpre à Receita Federal do Brasil cobrar o crédito tributário devido - nem mais, nem menos - na forma da lei.

Encerrados os trabalhos, a fiscalização deverá lavrar relatório consubstanciado das verificações efetuadas, cientificando o contribuinte para que, caso deseje, manifestar-se em 30 dias.

Conclusão

Voto no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência.

Sala das Sessões- DF, em 05 de julho de 2007.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA