



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Recurso nº : 148.902
Matéria : IRPF – Ex(s): 1999
Recorrente : JOSÉ EDSON DE SOUZA MACHADO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ SALVADOR/BA
Sessão de : 05 DE MARÇO DE 2008
Acórdão nº : 102-48.937

DECADÊNCIA – DEPÓSITO BANCÁRIO - 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, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada deve ser apurada em base mensal e tributada na tabela progressiva anual, juntamente com os demais rendimentos declarados.

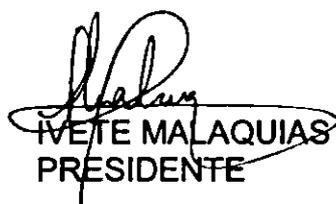
NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o Órgão julgador de primeiro grau, em decisão fundamentada, enfrenta as questões suscitadas pelo impugnante.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OPERAÇÕES COMERCIAIS – Comprovado que os valores creditados em conta bancária têm origem em atividade comercial do autuado ou de terceiro, a exigência tributária deve ser dirigida à cobrança do IRPJ e contribuições sociais.

Preliminares rejeitadas.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, INDEFERIR o pedido de diligência, REJEITAR a preliminar de decadência e de nulidade da decisão de 1º grau e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
PRESIDENTE



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'JRTS', written over the printed name of the reporter.

**JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 05 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naury Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

Recurso nº : 148.902
Recorrente : JOSÉ EDSON DE SOUZA MACHADO

RELATÓRIO

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão DRJ/SDR nº 07.891 (fls. 306/313), de 15/08/2005, que julgou, por unanimidade de votos, procedente o Auto de Infração às fls. 05/12.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pela contribuinte foram sumariados pela pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

“Trata-se de Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/08), lavrado contra o contribuinte acima qualificado, sob alegação de omissão de rendimentos proveniente de valores creditados em conta de depósitos ou de investimento mantida junto a instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nessas operações não foram comprovados mediante documento hábil e idôneo. A autuação fundamenta-se no disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2. Consta da descrição dos fatos que o interessado foi intimado a apresentar os extratos bancários das contas correntes movimentadas em 1998, bem como a comprovar, mediante documentação hábil a origem dos recursos creditados nas contas bancárias. O contribuinte apresentou extratos do ano calendário de 1998 da conta nº 88301.463-7 agência 3463 do Banco do Brasil S/A e da conta nº 099455312-9 agência 0001 do Banco Bilbao Vizcaya.

3. Da análise efetuada nos extratos apresentados foi verificado que a conta nº 88301.463-7 do Banco do Brasil S/A teve apenas valores a crédito referente pagamento de salários pela Nordeste Seg. Valores e a conta nº 099455312-9 do Banco Bilbao Vizcaya teve diversos valores a crédito, dentre os quais resgates de aplicações financeiras.

4. Após análise, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme relação anexa à intimação, foram excluídos os valores referentes a crédito no Banco do Brasil por tratar-se de salários, e resgates de aplicações financeiras, consoante legislação vigente.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

5. Em resposta à intimação o contribuinte apresentou, por escrito, justificativa, que os depósitos em cheques no BBV Banco eram provenientes de clientes da empresa Tecidos Siderais Ltda de propriedade de um cunhado, Sr. Bispo de Santana, CPF 066.658.615-20, que utilizava o limite de crédito bancário do contribuinte por encontrar-se em dificuldade financeira; que a conta corrente da empresa havia sido encerrada pelo Banco Central e que a empresa havia sido fechada; anexa 03 (três) cópias de cheques do BBV.

6. Analisada as informações do contribuinte foi verificado que o CPF citado pelo contribuinte não pertence ao Sr. José Bispo de Santana, conforme consulta anexa; o saldo da conta do BBV manteve positivo durante o ano calendário de 1998; que em 1999 foram emitidos cheques do BBV por Tecidos Siderais Ltda, nominais a José Edson de Souza Machado; a empresa Tecidos Siderais Ltda manteve-se ativa até o ano calendário de 2000, conforme consulta anexa.

7. O contribuinte tomou ciência do lançamento, em 17/10/2003 (fls.101), apresentando impugnação em 14/11/2003 (fls. 107/115), sendo, em síntese, estes os seus argumentos:

- argúi, em preliminar, a decadência parcial do crédito tributário sob o entendimento de que os valores contemplados no auto de infração nos meses de janeiro a outubro de 1998 foram alcançados pela decadência consoante § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25/10/1996 (CTN);

- argumenta no mérito que a simples movimentação financeira está longe de representar receita ou despesa do próprio titular, que pode eventualmente, representar presunção de receita, quando precisamente vinculada à evolução patrimonial identificada e materialmente provada, o que não ocorre no presente caso; que não existe fato gerador do imposto de renda, segundo o art. 43 do CTN; cita alguns acórdãos do Conselho de Contribuintes, para sustentação de sua tese;

- aduz que na confrontação das declarações de rendimentos dos anos base de 1997 e 1998 fica evidenciado que o contribuinte não teve incremento patrimonial e que o auto de infração é superior ao patrimônio do contribuinte, ou seja fere frontalmente o princípio da capacidade contributiva;

- argumenta que os créditos bancários apontados na autuação são decorrentes de depósitos efetuados pela empresa Tecidos Siderais Ltda, de propriedade do cunhado Sr. Alberto Bispo de Santana (CPF 066.658.615-20), conforme constata-se das relações de cheque (anexo I);

- acrescenta que no anexo III apresenta movimentação mês a mês da conta bancária com o fito de comprovar que não ocorreu renda



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

e/ou acréscimo patrimonial, ou seja a conta apresentou decréscimo, conforme demonstrado no quadro das entradas e saídas onde o total das saídas supera o total das entradas; que para comprovar esta afirmação está solicitando do BBV (carta- anexo II) cópias de cheques emitidos da conta nº 099455312-9;

- informa que vai anexar cópia de declaração do Sr. Alberto Bispo de Santana, proprietário da empresa Tecidos siderais Ltda onde confirma que os valores depositados na conta do BBV Banco Ihe foram devolvidos, que é imperativo destacar o art. 334 do Código de Processo Civil (CPC);

- aduz que a autuação não expurgou os valores dos depósitos inferiores a R\$12.000,00, conforme § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e que a fiscalização limitou-se a relacionar os créditos ocorridos na conta bancária, apesar de ter sido informado de que os valores não diziam respeito a renda ou acréscimo patrimonial, o que poderia ter sido verificado em observância ao princípio da verdade material e da oficialidade ;

- solicita a realização de diligência e/ou perícia para comprovar que os depósitos bancários ocorridos na sua conta possuem origem comprovada, não representando renda e/ou acréscimo patrimonial do contribuinte, sendo tais depósitos devolvidos ao Sr. Alberto Bispo de Santana;

- requer seja acolhida a preliminar suscitada em virtude de decadência e no mérito seja julgada a improcedência do lançamento.”

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau, em votação unânime, afastou a preliminar de decadência, denegou o pedido para realização de diligência/perícia, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lançamento Procedente.”



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

Em sua peça recursal (fls. 320/351), o recorrente repisa as mesmas questões declinadas perante o Órgão julgador de primeiro grau e acrescenta pedido pela nulidade da decisão *a quo*, por cerceamento do direito de defesa, considerando a falta de motivação para enquadrar o tributo sujeito ao lançamento por declaração, com prazo decadencial regido pelo artigo 173 do CTN.

Aduz que o indeferimento da solicitação de diligência e a não apreciação das provas acostados aos autos e demonstrativo de inexistência de acréscimo patrimonial (fls. 150) contrariaram os princípios da oficialidade e da verdade material, pois sabido pela autoridade lançadora e julgadora que os depósitos se referem a operações comerciais da empresa Tecidos Siderais Ltda, como admitido pelo representante desta (Alberto Bispo de Santana, seu cunhado). Para elucidar os fatos a fiscalização poderia solicitar dos emitentes dos cheques depositados em sua conta bancária o motivo e a origem da operação, bem assim verificar que os valores que saíram da mesma conta se destinaram a prepostos da referida empresa (conforme autorização à fls. 165), em devolução dos recursos anteriormente depositados.

Conclui que a irregularidade apontada no lançamento decorre de conjecturas, sem correlação com acréscimos patrimoniais ou aferimento de renda, e que a presunção de omissão de rendimento pressupõe a análise individualizada dos fatos, consoante dispõe o § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os aditamentos ao recurso voluntário (fls. 360/363, 551/560 e 564/568), apresentados a este Órgão, repisaram os mesmos argumentos já declinados na peça recursal, sendo juntados com o primeiro aditivo os documentos às fls. 364/549.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

Arrolamento de bens conforme Despacho à fls. 387.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a vertical line with a loop at the top and a horizontal stroke at the bottom.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25

Acórdão nº : 102-48.937

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Em relação à preliminar de decadência, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repassa ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

No recurso voluntário em exame a recorrente alega decadência mensal do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação à omissão de rendimento caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada.

O art. 42, §§ 1º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõem:



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

“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 omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

(...)

§ 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.”

Oportuno, ver antes as disposições do art. 18 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração das leis, a redação, a alteração, *verbis*:

“Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.”

A orientação da Lei Complementar é no sentido de que ao aplicador da lei cabe buscar o sentido da norma e aplicá-la jungida ao seu objetivo, sem negar ou restringir a sua aplicação.

No caso da Lei nº 9.430, é inquestionável que o legislador buscou instrumentalizar o fisco para alcançar aqueles contribuintes com movimentação financeira incompatível com os valores informados nas Declarações de Ajuste Anual.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

A norma complementar encontra sua justificativa no princípio da legalidade ao qual se junta o princípio da finalidade, cujo sentido, expõe Celso Antônio Bandeira de Mello, in Curso de Direito Administrativo, São Paulo, 2005, Malheiros, 18 ed. p. 97, *verbis*:

“Por força dele a Administração subjuga-se ao dever de alvejar sempre a finalidade normativa, adscrevendo-se a ela. (...) “o fim da lei é o mesmo que seu espírito e o espírito da lei faz parte da lei mesma”. (...) “o espírito da lei, o fim da lei, forma com o seu texto um todo harmônico e indestrutível, e a tal ponto, que nunca poderemos estar seguros do alcance da norma, se não interpretarmos o texto da lei de acordo com o espírito da lei”.

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício – denominado “desvio de poder” ou “desvio de finalidade” – são nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.”

Acerca da interpretação da norma legal, seguindo o princípio da finalidade, são oportunas as lições de Carlos Maximiliano, em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro, 1998, Forense, 17ª ed., p. 128, *verbis*:

“Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até a verdade geral.

...



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame do conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.”

Com estas orientações, não resta dúvida de que a interpretação sistemática da legislação se faz necessária. As antecipações mensais, previstas na Lei nº 7.713, de 1988, não suprimiram o fato gerador anual do tributo (artigos 2º e 9º da Lei nº 8.134, de 1990), que abarcam todos os rendimentos auferidos no ano, as deduções, sendo esta base de cálculo que irá prevalecer para a apuração do *quantum debeat*, com a conseqüente restituição do imposto retido durante o ano base ou o pagamento suplementar do tributo. As exceções à regra são os casos de tributação definitiva (renda variável e ganho de capital) e os rendimentos tributados exclusivamente na fonte (prêmios, 13ª salário etc). Não há no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, nenhuma disposição neste sentido.

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte, carnê-leão ou por meio do pagamento espontâneo, o imposto que será apurado em definitivo após o encerramento do ano-calendário. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (complexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. Não seria correta, portanto, a afirmação de que o IRPF possui como data de ocorrência do fato gerador o último dia de cada mês e o termo inicial de contagem da decadência o 1º dia útil do mês seguinte. As omissões ocorridas durante os meses do ano comportam-se, no presente caso, no fato gerador concluído no final do ano-calendário.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, que transitaram pela conta bancária do recorrente deve ser apurada, portanto, em base mensal – como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.134/1990, 8.383/1991, 9.250/1995 e 9.430/1996 – e tributada no ajuste anual, pois não se pode presumir o regime de tributação dos numerários depositados. Se a legislação não excepcionou a regra de tributação para esta omissão, impondo uma incidência autônoma e definitiva, deve-se levá-la à regra geral, que é apuração em base mensal, sem prejuízo do ajuste anual, coerentemente com o que dispõe a legislação já mencionada.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que “o legislador pode dizer que o fato gerador do IR das pessoas jurídicas ocorre na data dos respectivos balanços”, in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário, 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 218.

Leandro Paulsen, ministra que “o imposto de renda da pessoa física tem periodicidade anual, com antecipações de pagamento mensais. O imposto de renda da pessoa jurídica pode ser anual ou trimestral, dependendo de opção da empresa, nos termos do que dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430/1996”, in Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 2001. Livraria do Advogado, p. 522.

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195 / PE, julgado em 19.02.2204, deixa assente que “o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo”.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

No caso específico do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de inviabilizar a sua aplicação, é impossível apurar o fato gerador a cada mês. Como visto, são dois os limites estabelecidos pelo legislador: *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).*

A medida em que forem abandonados valores mensais por suposta decadência o limite anual será afetado, inviabilizando a aplicação da norma.

Reitere-se, também, que o fato gerador há que ser anual, posto não se tratar de tributação exclusivamente na fonte ou definitiva, única possibilidade que as normas do imposto de renda permitem a hipótese mensal de incidência. Neste sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos:

“Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

(...)

Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época. (grifei)”

Assim, em relação aos meses de janeiro a outubro de 1998, o fato gerador do IRPF concluiu-se em 31/12/1998, podendo a Fazenda Nacional realizar a constituição do crédito tributário a partir de 1º de janeiro de 1999 até 31 de dezembro



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

de 2003. Não se operou a decadência, portanto, para o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 17/10/2003 (fls. 101).

No que tange à nulidade da decisão de primeiro grau, não vislumbro a sua ocorrência. A tese defendida pela i. relatora do voto condutor do Acórdão recorrido (fls. 310/313), para rejeitar a preliminar de decadência, é inclusive encapada pelo i. Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka. Como já me manifestei neste voto, também rejeito referida preliminar, mas por outros fundamentos. A decisão *a quo* manifestou o entendimento de que no lançamento *ex officio*, realizado pela autoridade tributária, o prazo decadencial encontra regência na norma do artigo 173 do CTN, e que seria inaplicável, no caso em questão, o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, como pretende o autuado. O pedido de nulidade da decisão de primeiro grau, causado pelo indeferimento do pedido para realização de diligência, não encontra suporte em deliberações desse Colegiado. É pacífica a jurisprudência desta Câmara no sentido de que o indeferimento fundamentado do pedido de diligência, como no presente caso (itens 11 a 14 da decisão – fls. 310/311), não acarreta cerceamento do direito de defesa. Da minha parte, entendo desnecessária a realização de diligência, como pedido alternativo efetuado pelo recorrente, em face dos elementos de prova constante dos autos, especialmente os de fls. 364/549, suficientes para firmar convencimento quanto aos fatos. Por fim, foi suscitado pelo recorrente um terceiro motivo para anular a decisão de primeiro grau – não apreciação das provas acostados aos autos e demonstrativo de inexistência de acréscimo patrimonial (fls. 150). Conquanto discorde da análise efetuada no voto, entendo que a decisão não é nula, pois restou suficientemente claro que o Órgão julgador *a quo* entendeu que os elementos de prova colacionados dirigem-se aos débitos (saída de numerário) e não se prestam, portanto, ao propósito de elidir a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que requer a comprovação da origem dos recursos creditados em conta bancária. É objeto de qualquer recurso ordinário, classificação que se atribui ao recurso voluntário em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10580.009929/2003-25

Acórdão nº : 102-48.937

exame, rediscutir os elementos intrínsecos e extrínsecos do lançamento, bem assim os fundamentos da decisão recorrida.

Em relação ao mérito, verifica-se que há um conjunto probatório robusto a corroborar as alegações do contribuinte.

O contribuinte ao trazer argumentos e documentos que demonstram que a presunção adotada não tem sólidos fundamentos, ou seja, não leva a um juízo de probabilidade sustentável, torna por contaminar o lançamento de incerteza, o que não se admite no Direito Tributário.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann¹, “prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato”.

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior² (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir:

“A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – probatio advém de probus que deu, em português, prova e probo – provar significa não apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, eqüidade, bem comum etc.)” (grifei)

¹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

² HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

As presunções servem para que fatos de difícil comprovação direta sejam substituídos por outros que, em ocorrendo, darão fortes indícios de que o fato gerador do imposto efetivamente ocorreu. Assim, a presunção de omissão de rendimentos em face da constatação de depósitos bancários deve ser construída com base na verossimilhança e em juízos de razoabilidade e proporcionalidade, pois, sem que assim seja, não será possível a sua aplicação, posto que estará eivada de incerteza a exigência tributária, fazendo nascer uma obrigação com vício de bases principiológicas relativas à segurança jurídica e à capacidade contributiva. O princípio da verdade material decorre do princípio da oficialidade: é do interesse da administração tributária que o lançamento seja efetuado com base na verdade real.

Em recente voto proferido no Acórdão nº 102-47.457, acolhido à unanimidade por este Colegiado, o i. Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka faz as seguintes ponderações:

“(...) a verdade material deve sempre constituir objeto de busca pelo procedimento fiscal, mesmo nas situações em que a lei permite ao fisco obter o fato gerador por intermédio da ocorrência de outros que a ele estão ligados logicamente.

(...) a busca da verdade material que se externa obrigatória pela ordem contida no artigo 142, do CTN, e para que, por utilização inadequada da base presuntiva, evite-se formalização de créditos exorbitantes e em descompasso com aquele que realmente seria devido.”

Deve-se ressaltar que o *caput* do artigo 42 contém ordem para que o sujeito passivo apresente provas da origem dos recursos que serviram para efetivar os depósitos e créditos. Porém, independente da comprovação da origem e por obediência à norma do parágrafo 3º, do referido artigo, os depósitos e créditos bancários devem ser analisados individualmente pela autoridade fiscal, e, por conseqüência, excluídas as transferências, os valores correspondentes à renda oferecida à tributação, empréstimos, entre outros não passíveis de compor fatos que



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

poderiam estar ligados logicamente à renda tributável não declarada. Essa análise constitui passo obrigatório para evitar ofensas à capacidade contributiva e o enriquecimento ilícito da União em razão de eventual formalização de crédito tributário em descompasso com aquele efetivamente devido, caso desprezada essa investigação.

A análise dos extratos bancários é o ponto de partida para a exigência fiscal com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. À evidência de que a movimentação bancária resulta da venda de bens ou serviços, ou que há indícios significativos do uso da conta por terceiros, deve a mesma, por força do princípio da verdade material e da tipicidade cerrada, verificar a efetiva renda percebida para exigir o tributo em acordo com as normas aplicáveis à espécie e da pessoa efetivamente identificada como titular, sob pena de tornar nulo o correspondente ato administrativo por presunção.

A contribuir para esse raciocínio, verifica-se que o legislador quis eliminar de comprovação valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, quando durante todo o período a somatória destes resultar inferior a R\$ 80.000,00, justamente porque não se desejou colocar sob análise valores de difícil comprovação pelo titular da conta – retornos de saques, depósitos de pequenas quantias cedidas a amigos, etc. – e somente quando estes superem o limite de R\$ 80.000,00 devem, então, sujeitar-se à comprovação da origem.

Um dos motivos determinante desse posicionamento foi a premissa de que ultrapassando esse limite poderia indicar a existência de uma atividade profissional de fundo - comercial, prestação de serviços, factoring etc. - que merecesse investigação mais detalhada, e por conseqüência, os dados apresentados pela pessoa investigada estariam a permitir a identificação da atividade exercida, situação que levaria a uma tributação correta pela aplicação da norma à espécie de rendimentos



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

identificada. No entanto, não é essa forma de abstrair os conceitos postos na dita lei que está predominando na interpretação do fisco, e exige-se tributo sobre toda a renda apurada com base na somatória dos depósitos, independente das provas indiciárias da presença de outras atividades. A situação em exame não foge à regra citada.

De acordo com essa interpretação é que vejo a tributação posta neste ato administrativo como resultante de uma aplicação da norma em conflito com aquela que determina a hipótese de incidência do tributo, justamente porque permite exigir tributo de valores que, comprovadamente, não se prestam para servir de base presuntiva de renda omitida, situação da qual resulta exigência de tributo sobre renda que não é renda.

Do exame dos extratos bancários (fls. 37/77) e demais elementos de prova constante dos autos, verifica-se que a presunção adotada não tem sólidos fundamentos. O suporte material da exigência tributária em exame é o extrato bancário comprobatório do crédito efetuado em conta bancária. A elevada quantidade de cheques depositados, de pequeno valor, é um fato denotativo de atividade comercial. Capital de giro e faturamento, pertencente à atividade comercial do autuado ou de terceiro, não podem ser considerados rendimentos líquidos. Deve ser tributado o lucro apurado, se possível, ou arbitrado um percentual, conforme dispõe a legislação tributária. Afronta o bom senso e o princípio da capacidade contributiva pensar-se diferente. Parece-me evidente que o autuado efetuava troca de cheques para a empresa Tecidos Siderais Ltda, com alguma margem de lucro, diferença que é passível de ser tributado no IRPJ. Os dados indicados nos documentos às fls. 117/146 denotam tal situação. Os recursos saídos da conta bancária, em nome de empregados da referida empresa (fls. 156/158, 165, 170/304), confirmam a situação relatada ao fisco em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 13/15) e em momento posterior (fls. 90/91). Por fim os demonstrativos dos cheques compensados (fls. 366/549) permitem comparar o montante dos depósitos com a listagem dos cheques



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

Processo nº : 10580.009929/2003-25
Acórdão nº : 102-48.937

que o compõe. A norma do *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser aplicada ao caso em comento, na forma como efetuado pela fiscalização.

Em face ao exposto, REJEITO as preliminares de decadência e de nulidade da decisão de primeiro grau, e, no mérito, DOU provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 março de 2008.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS