



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

Processo n.º : 10640.000602/2004-17
Recurso n.º : 141.637
Matéria : IRPF – EX: 2000 a 2003
Recorrente : PAULO AFONSO MIRANDA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 26 de abril de 2006.
Acórdão n.º : 102-47.502

INCONSTITUCIONALIDADE – Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não são objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS PRESUNÇÃO DE RENDA – A presunção legal de renda omitida com suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte. Contendo o processo conjunto probatório que evidencia descompasso entre os fatos-base da presunção e o correspondente acréscimo patrimonial, de tal forma que se torna impraticável a correção de ofício sem que haja a formalização de nova exigência com base em outros fundamentos jurídicos, deve ser afastada a imposição tributária por ofensa à legalidade.

Preliminares rejeitadas.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO AFONSO MIRANDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de inconstitucionalidade de lei e de irretroatividade da Lei 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que acolhe a preliminar de irretroatividade da Lei 10.174, de 2001. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n.º : 10640.000602/2004-17
Acórdão n.º : 102-47.502


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 2.6 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e SILVANA MANCINI KARAM.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Recurso nº : 141.637
Recorrente : PAULO AFONSO MIRANDA

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, consubstanciada pelo Acórdão DRJ/JFA nº 7.311, de 28 de maio de 2004, fls. 272 a 291, na qual, por unanimidade de votos, mantida a exigência do crédito tributário, este decorrente de infrações à legislação reguladora do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, caracterizadas por omissões de renda tributável nas Declarações de Ajuste Anual – DAA relativas aos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, apuradas com suporte em presunção legal centrada no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996.

O crédito tributário foi composto pelo referido tributo, os juros de mora, e a multa de ofício, esta com suporte no artigo 44, I, do referido ato legal.

Conforme Relatório Fiscal - RF, fls. 12 a 42, o sujeito passivo, doravante apenas SP, possuía contas nos seguintes bancos: Banco Bradesco S/A, conta nº 13.746-4; Banco do Estado de Minas Gerais S/A – BEMGE, conta nº 000369-9 e 000633; Banco do Brasil S/A, conta nº 15.039.

Como se constata nas Declarações de Ajuste Anual Simplificada – DAAS, fls. 218 a 229, e no referido relatório, fl. 12, durante os períodos submetidos à verificação o SP exerceu mandato de prefeito de Arapongas.

O patrimônio do SP em 31 de dezembro de 1999 era de R\$ 231.661,92, e uma parte dos bens foi recebida por herança. Possuía quotas de capital da empresa Cafeeira Ervalia Ltda, em valor de R\$ 95.000,00, fl. 219, e, no ano-

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

calendário de 1999, explorou imóvel rural denominado Faz. Boa Morada, Rodeiro (MG), com área de 138,24 há, enquanto em 2002, os Sítios Córrego do Félix e dos Estouros, fl. 229.

A justificativa apresentada pelo SP para os depósitos e créditos bancários teve suporte na atividade paralela de intermediação de negócios relativos ao café, desprovida de documentos jurídicos (Anexo III, fls. 608 a 729). O rendimento obtido em cada negociação seria em torno de 1% (um por cento) do preço do valor das notas fiscais. O frete constituía encargo dos adquirentes.

O SP apresentou notas fiscais de produtores rurais avulsas, mas informou ser impossível vinculá-las por data e valor aos depósitos, uma vez que não mantinha escrituração de tais fatos e que os pagamentos eram líquidos de frete, Funrural, e em algumas oportunidades, recebidos parceladamente.

A conta 633-8 do BEMGE teria sido utilizada para abrigar recursos da campanha política realizada no ano 2000, enquanto aquela junto ao B Brasil SA, 15.039, quase exclusivamente para empréstimos e correspondentes pagamentos.

A Autoridade Fiscal novamente intimou o SP para apresentar justificativas e outros comprovantes emitidos pela Prefeitura Municipal de Arapongas, uma vez que aqueles entregues estavam ilegíveis e sem assinatura, e, ainda, que fosse efetivada a ligação entre os valores recebidos em doações para campanha política com os correspondentes depósitos.

Em resposta, o SP encaminhou os contracheques originais e informou que a conta 369-9 do BEMGE recebeu valores relativos à remuneração de prefeito e que a legislação eleitoral não obriga o depósito das doações em conta bancária. Apresentou, também, 16 (dezesesseis) declarações de produtores rurais, padronizadas, nas quais afirmado sobre a inexistência de documento comprobatório do vínculo

4



Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

comercial, confirmação do pagamento da comissão de 1%, no entanto, sem a demonstração do valor recebido, com justificativa no sentido de que os pagamentos eram efetivados em moeda e fracionados em datas diversas.

A Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos dos diversos declarantes, pessoas jurídicas adquirentes e pessoas físicas produtoras rurais, considerando que as declarações apresentadas obedeciam a um modelo padrão e mesma fonte de impressão, e, ainda, não contiveram informação sobre a datas e valores das transações, enquanto lavradas em datas de 12/11/2003 para as primeiras e 13/2/2004, para as demais, fls. 832 a 847.

Das 11 (onze) pessoas jurídicas intimadas, sete delas foram devolvidas por motivo de "mudança de endereço" ou "desconhecido"; das restantes, uma não respondeu, duas alegaram impossibilidade em virtude de terem sido atingidas por enchente com conseqüente perda de toda a documentação, enquanto a empresa TPL Filho confirmou a intermediação deste SP e encaminhou as notas fiscais, cópia do livro Registro de Entradas, e informou sobre a impossibilidade de apresentação de outros documentos pelo mesmo motivo das anteriores (anexo IV, fls. 862 a 878).

O SP apresentou demonstrativos mensais das transações – anexos I, II e III, fls. 2 a 607 – mas sem qualquer correspondência com os créditos bancários.

Foram acolhidas as importâncias relativas aos salários percebidos da Prefeitura Municipal de Arapongas, fl. 21, (Anexo IV, fls. 734 a 739).

O crédito tributário foi formalizado com suporte na renda *omitida* identificada pelos depósitos e créditos bancários restantes.

Não conformado com a exigência tributária o SP, com observância do prazo legal, impugnou-a, trazendo em preliminar o pedido pela nulidade do ato

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

administrativo, que seria ilegal porque espelharia uma nova hipótese de incidência, uma vez que a situação fática colhida não se encontraria contida no campo da norma do artigo 43, do CTN.

Na interpretação da defesa, para que fosse possível tributar com suporte em depósitos bancários necessário seria que ficasse demonstrada a existência de sinais exteriores de riqueza em igual valor, pois retrataria a aquisição de disponibilidade de renda.

Argumento no sentido de que a movimentação bancária não externa aquisição de disponibilidade de renda, porque os saques podem retornar à conta. Ainda, que o trabalho fiscal não se pautou pelo princípio da razoabilidade pois a verificação do patrimônio do SP demonstra que este se encaixa perfeitamente na renda declarada.

Também teria a Autoridade Fiscal deixado de se conduzir pelo princípio da verdade material, apresentação da absoluta identidade entre o fato e o fenômeno por ele significado.

Na seqüência, a falta de provas a respeito da ocorrência dos fatos geradores, que deveria ter sido produzida, mesmo no caso de presunção.

Citou o recorrente que o extinto TFR e o STJ já se manifestaram a respeito da inviabilidade da exigência do IR com base em depósitos bancários, referindo-se aos Acórdãos 06164080, DJ de 6/2/86 e no Resp nº 238.356, neste último o relator o Min. Humberto Gomes de Barros. Também, o Acórdão 107-05458, da E. Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Protesto contra a falta de análise e exclusão das transferências havidas entre contas, bem assim os empréstimos bancários, fl. 241.

6



Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Argumentos, também, contra a inconstitucionalidade da LC nº 105, de 2001, por conter permissão para a quebra do sigilo bancário pela Administração Tributária, com ofensa ao artigo 5º, inc. X e XII, da CF/88. Teria o STF acolhido pedido de liminar para impedir a quebra do sigilo bancário pela SRF, impetrado pela GVA Indústria e Comércio S/A, com ação cautelar que tem por objetivo dar efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário (RE 389.808) interposto pela empresa no STF.

Protesto pela irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001.

Pedido pelo exame criterioso das provas produzidas pelo recorrente durante a fase procedimental, considerando que a análise delas pela Autoridade Fiscal foi precipitada.

Realçada a atitude do SP em atender todas as intimações e trazer elementos para que a Auditora-Fiscal os analisasse, bem assim, a informação de que a sua comissão nas intermediações de café era de 1% do valor depositado na conta bancária, excluídos aqueles de outras origens.

Protesto contra a atitude da Autoridade Fiscal de ouvir apenas uma parte das pessoas físicas e jurídicas envolvidas nas transações comerciais de café, e requerimento para diligência nesse sentido.

Pedido para nova análise dos depósitos bancários considerando que grande parte deles tiveram origem em empréstimos e transferências.

Finalizada a peça impugnatória com pedido pela exclusão dos valores citados no parágrafo anterior e tributação de valores equivalentes a 1% da base calculada na forma do item "a", correspondente ao efetivo rendimento de comissões do impugnante.

7 

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Acompanharam a peça impugnatória os documentos juntados às fls. 254 a 270.

Julgado em primeira instância, o respeitável colegiado da Quarta Turma da DRJ em Juiz de Fora, MG, decidiu pela manutenção do feito, conforme explicitado no início.

Com ciência dessa decisão em 4 de junho de 2004, fl. 296, o SP interpôs recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, em 1º de julho desse ano, fls. 297 a 309.

Na peça recursal, interpretação de que o colegiado julgador *a quo* usou de discricionariedade *fiscalista* em sua interpretação dos fatos, do que resultou uma decisão sem a necessária isenção. Por esse motivo, reiterados os argumentos postos na impugnação, fl. 297.

Arrolamento de bens no processo nº 10640.000789/2004-59, conforme informado no despacho de fls.311.

Submetido a julgamento nesta E. Câmara em 16 de junho de 2005, decidiu o v. Colegiado pela conversão em diligência para que a autora do feito informasse a respeito da análise dos créditos sob rubricas de transferências havidas entre contas bancárias, objeto de questionamento pela defesa, e porque nem o Relatório Fiscal conteve menção nesse sentido, nem consta do processo demonstrativo de valores excluídos com suporte nesses motivos.

Pedido para que alternativamente, caso não verificados ditos créditos, a Autora do feito executasse o procedimento com vistas a atender a norma contida no artigo 42, § 3º, inc. I, da lei nº 9.430, de 1996⁽¹⁾.

¹ Lei nº 9.430, 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

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Outra verificação solicitada, foi dirigida à documentação juntada pelo SP e que integra o processo: (a) notas fiscais de produtor avulsas (adquiridas junto ao órgão estadual por produtores rurais para venda de café beneficiado), e (b) declarações apresentadas por uma parte dos produtores emitentes das primeiras citadas, nas quais confirmada a participação do SP como intermediário.

Pedido para que, com suporte nas notas fiscais de produtor avulsas, emitidas pela Secretária de Finanças do Estado, fosse verificada, por amostragem significativa – no mínimo de 20% (vinte por cento) para cada período considerado - a inscrição dessas pessoas, nesse órgão, como produtores rurais, e sendo positivo o resultado, levantada a emissão de talonários, a utilização no período considerado e obtidas as justificativas para aquisição de nota fiscal avulsa. Ainda, se as pessoas selecionadas apresentaram declaração de ajuste anual e se nestas ofereceram à tributação receita da atividade rural nos períodos considerados.

Com vistas à manutenção do direito à ampla defesa, a ciência do procedimento complementar ao SP e o prazo para a correspondente manifestação.

Realizada a diligência, a autoridade fiscal²:

1. informou que as rubricas a indicar transferências, tinham por objeto a movimentação de dinheiro entre contas do próprio Banco Bradesco SA, conforme informação de funcionário do banco por e-mail. E, como a fiscalização teve por objeto

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 individualmente, observado que não serão considerados:

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

² Conforme Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 479 a 483, v-02.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

apenas a conta 13746, da agência 098600, estaria impossibilitada de executar o procedimento previsto no artigo 42, § 3º, da lei nº 9.430, de 1996.

2. Confirmou, mediante pesquisa junto ao órgão do Estado de MG, a inscrição de todas as pessoas físicas constantes da relação como "produtores rurais", no período compreendido entre os anos de 1999 a 2001, inclusive, e que as mesmas não foram autorizadas à impressão de talões de notas fiscais de produtor rural.

3. Informou que a maior parte desses produtores rurais apresentou declaração de isento nos períodos considerados, conforme demonstrativo localizado na fl. 336, v-02.

4. Considerando a verificação efetuada junto àqueles que declararam ter entregue mercadorias para intermediação pelo SP, e também junto à parte das empresas adquirentes, a autoridade fiscal manteve a posição inicial quanto à ineficácia dos documentos trazidos ao processo pela defesa, fls. 481 e 482, v-02.

É o relatório.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

As questões postas pela defesa serão separadas de acordo com o objeto pretendido e para esse fim tituladas em ordem seqüencial, enquanto a abordagem daquelas dirigidas à interrupção da seqüência processual terá preferência por força de ordem regimental.

1. Exigência centrada em norma que não exterioriza fato gerador do tributo.

Pedido pela nulidade do ato administrativo, em razão de espelhar uma nova hipótese de incidência, uma vez que a omissão de renda caracterizada pelos depósitos bancários, na forma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996 não se encontraria contida no campo da norma do artigo 43, do CTN. Fundamenta-se a argumentação do recorrente na hipótese de que os depósitos bancários não expressariam um acréscimo patrimonial como exigido pela última citada.

E esse posicionamento seria corroborado pelos julgados administrativos e judiciais contrários às imposições tributárias com suporte na legislação anterior à considerada, inclusive com a Súmula 182 do extinto TFR, e com a



Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

ordem contida no artigo 9º, inc. VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988⁽³⁾, no sentido de que fossem cancelados os lançamentos com base exclusiva nessa matéria.

O voto condutor do julgamento *a quo* conteve análise da questão e manifestação no sentido de que há impossibilidade de análise da constitucionalidade dos atos legais em nível administrativo, uma vez que essa competência encontra-se com o Poder Judiciário.

A título de esclarecimentos, a lei nº 9.430, de 1996, no artigo 42⁽⁴⁾, contém ordem para que os representantes do sujeito ativo considerem como *rendimentos omitidos* todos os depósitos bancários de origem não comprovada.

Essa lei foi publicada em momento posterior ao DL nº 2.471, de 1988, e externa uma nova forma de exigência tributária, válida no ordenamento jurídico tributário, pois com requisitos e contornos distintos daqueles aos quais a norma excludente deste tinha por referência.

Feita esta pequena digressão, verifica-se que, realmente, a questão trazida como fundamento para nulidade do feito deve ser interpretada como dirigida à constitucionalidade da dita norma de fundo, e esse aspecto não pode ser objeto deste processo, dada a incompetência da esfera administrativa para esse fim.

Conveniente lembrar que os funcionários públicos encontram-se vinculados aos princípios constitucionais exteriorizados no artigo 37, da CF/88, dentre

³ DL nº 2.471, de 1988 - Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

(.....)

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

⁴ Ver nota 1.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

eles, aquele dirigido à observação das leis postas, enquanto o processo administrativo, no artigo 2º, da lei nº 9.784, de 1999⁵), lei geral reguladora de seu trâmite, condiciona os atos administrativos à observação dos ditos princípios.

Então, conforme já devidamente esclarecido no julgamento *a quo*, fl. 276, não sendo a referida norma declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, os representantes do sujeito ativo devem aplicá-la sempre que se deparem com situações que se subsumam aos requisitos nela contidos, sob pena de conduta ilegal e sujeita à punição administrativa.

Rejeita-se a pretendida nulidade.

2. Critérios para tributação com suporte na norma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996.

Na interpretação da defesa, para que fosse possível tributar com suporte em depósitos bancários seria necessário demonstrar a existência de sinais exteriores de riqueza em igual valor, pois retrataria a aquisição de disponibilidade de renda. Argumento no sentido de que a movimentação bancária não externa aquisição de disponibilidade de renda, porque os saques podem retornar à conta.

A norma contida no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, é clara, quanto aos requisitos para sua aplicabilidade.

A caracterização do fato gerador do tributo, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários, decorre da figura jurídica da presunção legal, nesta situação estribada no referido artigo.

⁵ Lei nº 9.784, de 1999 - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (...)

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Essa forma é utilizada pelo legislador quando a presença dos dados que compõem a situação-base permite concluir pela ocorrência do fato gerador do tributo, caso não demonstrada sua inaplicabilidade pelo fiscalizado.

A presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Com auxílio na Teoria Geral do Direito, verifica-se que Alfredo Augusto Becker⁶, tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

“A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido. A correlação *natural* entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.”

E concluiu o ilustre autor sobre o conceito em análise que:

“Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”

A presunção legal é uma das técnicas de detecção utilizada pelo Fisco para identificar a renda omitida quando evidenciado que o contribuinte participou de transações especificadas no artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, regulador da forma de exigência, ou denota qualquer dos demais requisitos contidos na referida norma.

Em uma primeira análise, a existência de uma quantia depositada ou creditada em conta-corrente bancária constitui uma disponibilidade econômica de renda, pois o proprietário da conta pode dispor desse valor para os fins que desejar.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, pág. 462.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Indo mais adiante, essa disponibilidade pode constituir disponibilidade jurídica de renda caso seja devidamente justificada por documentação hábil e idônea, incluída no espectro de incidência do tributo, ou pode ser comprovada como decorrente de qualquer outro evento econômico fora desse ambiente.

Assim, depósitos ou créditos bancários, individualmente considerados, podem expressar a renda auferida e em poder do contribuinte, se não justificados por recursos não tributáveis ou rendimentos declarados. Trata-se de presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*⁷, que possibilita ao Fisco atribuir fato gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

O ônus da prova é invertido porque o Fisco, seguindo a dita determinação legal, utiliza tais valores para presumir a renda, enquanto cabe ao contribuinte demonstrar e provar o contrário.

O entendimento do recorrente trilha no sentido de que a referida norma somente poderia ser aplicada quando concretizados dois levantamentos: um destinado a apurar a renda presumida com base em sinais exteriores de riqueza, e outro para os depósitos e créditos bancários para identificar aqueles que o contribuinte não teria justificativa para a origem dos recursos. Assim, antes do lançamento deveria a Autoridade Fiscal comparar as duas hipóteses, separar a mais favorável ao contribuinte e utilizá-la como base para o arbitramento da renda.

Verifica-se que a argumentação do recorrente carece de fundamentação jurídica, uma vez que na época de ocorrência dos fatos inexistia lei que dispusesse no sentido dessa forma de proceder.

⁷ *Juris tantum* - Exprimindo o que resulta ou é resultante do próprio Direito, serve para designar a presunção relativa ou condicional, e que, embora estabelecida pelo Direito como verdadeiro, admite prova em contrário. Presunção *juris tantum*. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Válido observar que durante a vigência da lei 8.021, de 1990, seu artigo 6º continha norma que permitia a obtenção da renda tributável por presunção, mediante levantamento de sinais exteriores de riqueza, dado pelo confronto entre a totalidade dos depósitos bancários de origem não comprovada e acréscimo patrimonial a descoberto com suporte em gastos e bens possuídos. No entanto, a partir da vigência do artigo 42, da lei n.º 9.430, citada, essa forma de levantamento foi revogada, conforme artigo 88, XVIII, do mesmo ato legal.

Então, por força do aspecto temporal da hipótese de incidência das normas anteriores e pela prevalência da lei mais recente – validade – a partir de 1º de janeiro de 1997, inaplicável à situação tanto a Súmula 182, do extinto TFR, quanto a forma de levantamento pleiteada pela recorrente.

3. Procedimento fiscal com ofensa ao princípio da razoabilidade.

Argumenta o recorrente que o trabalho fiscal não se pautou pelo princípio da razoabilidade, tendo por fundamento a teórica adequação do patrimônio do SP à renda declarada. Significa dizer que o recorrente interpretou no sentido de que a Autoridade Fiscal, frente à situação encontrada, agiu com ofensa aos padrões de conduta normalmente aceitos, ofensa à prudência, sensatez e à obediência da norma de fundo⁸. Ou seja, deveria considerar que o contribuinte nada devia ao Fisco, pois o patrimônio declarado é plenamente adequado à renda tributada.

Não me parece que essa seja a melhor interpretação para os fatos.

⁸ *4º) Princípio da razoabilidade – 16. Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. (...) Com efeito, o fato da lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo do adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe seja outorgado o poder de agir ao saber exclusivo de seu libito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidade ou critérios personalíssimos e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda." BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo, 3.ª Ed. Revista, ampliada e atualizada com a Constituição Federal de 1988, São Paulo, Malheiros, 1992, pág. 56.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

A exigência tributária decorreu da norma inserida no artigo 42, da lei nº 9.430, citada.

Os requisitos para aplicabilidade são: (a) presença de depósitos bancários de origem não comprovada; (b) análise individual dos depósitos e créditos; (c) exclusão do conjunto considerado daqueles valores que constituam transferências, devoluções, retorno de aplicações, entre outros; (d) exclusão daqueles valores inferiores a R\$ 12.000,00, quando o somatório destes for inferior a R\$ 80.000,00 no período considerado.

Todos esses requisitos foram observados pela Autoridade Fiscal conforme possível de extrair da descrição do procedimento constante do RF.

Então, quanto à aplicabilidade da norma não se verifica qualquer atitude excêntrica e não subsumida aos seus requisitos.

Quanto ao acolhimento das provas oferecidas pelo SP, a análise será efetuada no item relativo ao exame das provas.

Rejeita-se o protesto.

4. Falta de observação do princípio da verdade material

Também teria a Autoridade Fiscal deixado de observar o princípio da verdade material, que seria caracterizado por ação no sentido da constatação da absoluta identidade entre o fato e o fenômeno por ele significado.

Esta questão também será objeto de análise no item que tratará do exame das provas.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

5. Falta de prova dos fatos geradores, mesmo em se tratando de presunção legal.

Alega o recorrente, presença de deficiência a macular o feito dada a falta de provas a respeito da ocorrência dos fatos geradores, que deveria ter sido produzida, mesmo no caso de presunção.

Essa questão também será objeto de análise no item relativo ao exame das provas.

6. Inconstitucionalidade da LC 105, de 2001

Argumentos, também, contra a inconstitucionalidade da LC nº 105, de 2001, por permitir a quebra do sigilo bancário pela Administração Tributária, com ofensa ao artigo 5º, inc. X e XII, da CF/88. Cita que o STF acolheu pedido de liminar para impedir a quebra do sigilo bancário pela SRF, impetrado pela GVA Indústria e Comércio S/A, sendo que a ação cautelar tem o objetivo de dar efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário (RE 389.808) interposto pela empresa no STF.

Conforme já exposto na decisão *a quo*, e no início deste voto, defeso à Administração decidir sobre constitucionalidade de leis, por falta de competência. Por esse motivo, deixa-se de analisar a questão.

7. Irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001.

A lei nº 9.311, de 1996 foi alterada pela lei nº 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, na qual permitido à

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Administração Tributária utilizar os dados da CPMF para a investigação de outros tributos.

O texto anterior continha restrição ao uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. Havia vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização de outros tributos.

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

A exigência tributária não tem suporte na lei n.º 10.174, de 2001, nem na lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo.

Anteriormente à referida autorização, a Administração Tributária conhecia, via CPMF, eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda conhecida, mas devia levantar outros indícios significativos para que servissem de amparo à seleção do contribuinte e à investigação fiscal.

O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibia o lançamento com lastro em depósitos bancários, este amparado pelo artigo 42 da lei n.º 9.430, citada, vigente desde 1.º de janeiro de 1997.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

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

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

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

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não contém óbice à aplicação do primeiro, pois determinação no sentido de que sejam excluídos os tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no caput, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência.

8. Exclusão das transferências entre contas.

Conforme Termo de Verificação Fiscal – TVF elaborado em função da diligência solicitada na Resolução nº 102-2.221, as rubricas que contêm indicação de transferências entre agências têm por referência depósitos ou transferências efetuados entre agências do Banco Bradesco SA, fl. 479, v-02.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Como a análise dos extratos bancários teve por objeto apenas aqueles da conta-corrente nº 13.746, da agência 098600, a autoridade fiscal não pode identificar a origem, nem executar o procedimento previsto no artigo 42, § 3º, da lei nº 9.430, de 1996.

Conforme informação constante do campo do RMF denominado "Identificação da Instituição Destinatária do RMF", fl. 56, as contas bancárias verificadas pelo fisco localizaram-se apenas nos Bancos Bradesco SA, BEMGE, e Banco do Brasil SA. Assim, de acordo com a informação prestada, as transferências entre contas do próprio B Bradesco SA somente poderiam ser de outras pessoas físicas ou jurídicas distintas do SP, conclusão que realmente tornaria desnecessário estender a verificação prevista no artigo 42, citado, tendo por referência especificamente a exclusão individualizada do crédito.

Quanto aos empréstimos, não localizados valores a esse título incluídos nas bases de cálculo consideradas.

9. Exame das provas.

Antes de passar à conclusão a respeito da situação fática considerada, conveniente pequena digressão a respeito da prova.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann⁹, *"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"*.

⁹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁰ (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, equidade, bem comum etc.)

Este conceito adiciona novos aspectos ao elemento jurídico da prova no sentido de que deve significar uma *constatação demonstrada de um fato ocorrido*, aprovada *subjetivamente* por meio do estabelecimento de uma *simpatia*, que permite *confiar*, e a possibilidade de garantir, *por critérios de relevância*, o *entendimento do fato num sentido favorável* decorrente da confrontação com princípios de justiça, equidade, bem comum, etc.

Em complemento, necessário identificar os elementos discriminatórios da prova, e para esse fim, o apoio nos ensinamentos de Paulo C B Bonilha¹¹ que, com suporte no entendimento de Nicola Framarino Dei Malatesta¹², indica a presença de três critérios distintivos: o do sujeito, o do objeto, e o da forma, ou seja, quanto à origem, à natureza, e ao modo de sua produção em juízo.

Os conceitos de prova *direta* e *indireta* encontram-se inseridos nos tipos de prova classificados quanto ao *objeto*.

¹⁰ HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.

¹¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª Ed., São Paulo, Dialética, 1997, pág. 83.

¹² MALATESTA, Nicola Framarino Dei. A lógica das provas em matéria criminal, tradução de Alexandre Augusto Corrêa, vol. I, Saraiva, São Paulo, 1960, págs. 124-127.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Como esclarece o referido autor, o *objeto* da prova é o fato por provar-se, e sob esse aspecto, as provas então podem dividir-se em *diretas* e *indiretas*. Seguindo tais ensinamentos, a prova *direta* refere-se ou consiste no próprio fato probando, enquanto a prova *indireta* tem por referência fato distinto deste, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fim colimado. São provas indiretas as presunções e os indícios.¹³

Válido ainda trazer os demais critérios para a classificação das provas, postos pelo autor, dada a conveniência e aplicabilidade à situação.

"Sob critério do sujeito, a prova é a pessoa ou coisa de quem ou de onde provém a prova. A pessoa ou coisa que confirma a existência do fato probando e que pode ser, portanto, *prova pessoal* (afirmação consciente da pessoa que narra fatos) e *prova real* (atestação inconsciente emanada por uma coisa que o fato probando lhe imprimiu, v.g. a cerca nos limites de imóveis, o ferimento, etc.).

Finalmente, em relação à forma, o critério de Malatesta leva em conta a modalidade ou a maneira pela qual a prova é apresentada em juízo. Sob esse prisma, a prova é testemunhal, documental ou material. Testemunhal, aqui tomado o termo em sentido amplo, é afirmação pessoal ou oral. Documental é a afirmação escrita ou gravada. Prova material, por sua vez, é a materialidade que atesta o fato probando: o exame pericial, os instrumentos do crime, etc."

Para complementar o raciocínio, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut¹⁴ que afirma ser a prova indiciária o conjunto de indícios homogêneos a permitir ao analista a formação de um sentimento de acolhimento da situação construída com esses dados, mesmo tendo consciência de que a relação estabelecida pode não ser constante.

"Tratando-se de instituição de obrigações tributárias, temos que a proposição geral e abstrata que contém uma presunção legal relativa é constitucional se o fato for típico, se inexistirem provas em sentido

¹³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Ob. Cit., pág. 81.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 50 e 51.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

contrário, e se todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas”

“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda (em Comentários ao código de processo civil, v.3, pág. 421), o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem.

(...)

Cabe-nos, agora, responder à seguinte questão: como vários indícios podem levar à certeza, à convicção da existência de um fato?

No concurso das probabilidades, somam-se os indícios homogêneos, isto é, aqueles que conduzam a um mesmo resultado, para que a cada novo indício aumente ou diminua significativamente o grau de certeza, podendo até mesmo conduzir, quando não à evidência de uma convicção segura.

Já os heterogêneos, por conduzirem a fatos diferentes, podem ou não serem somados, faculdade pertinente ao sujeito que os avalia.

(...)

A prova indiciária acaba, assim, por constituir-se num balanço de probabilidades, suscetível de provocar no espírito uma certeza, questionável apenas dado ao fato de não ser possível obter certeza total do juízo, ainda que juridicamente a verdade possa ser construída.”

Postos tais esclarecimentos a respeito da prova direta e indireta, necessários à compreensão quanto à forma de acolher os fatos que será detalhada em seguida, fecha-se o parêntese e retorna-se à análise da situação.

A documentação juntada pelo SP e que integra o processo constitui-se (a) de notas fiscais de produtor avulsas (adquiridas junto ao órgão estadual) emitidas pelos produtores rurais para venda de café beneficiado, (b) de declarações apresentadas por uma parte dessas pessoas em atendimento à solicitação da

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Autoridade Fiscal, nas quais confirmada a participação do SP como intermediário e o percentual de 1% sobre o valor da nota, a título de comissão, e (c) de declarações de empresas, dentre as quais confirmada a atividade por uma delas.

A Autoridade Fiscal deixou de acolher os valores constantes das notas fiscais como origem dos créditos bancários porque não apresentaram coincidência em data e valor, enquanto as declarações, por constituírem documentos de prova de pouca ou nenhuma eficácia, uma vez que sem outros documentos que permitissem a ligação dos declarantes ao SP, isto é sem dados suficientes como a falta de indicação e comprovação dos negócios de fundo, bem assim, dos valores praticados em cada transação e que estariam a integrar as contas bancárias.

Da análise das notas fiscais de produtor avulsas apresentadas pelo SP em confronto com as informações prestadas pelas pessoas em declarações em atendimento à solicitação da Autoridade Fiscal, na qual confirmaram a intermediação do primeiro na venda de seus produtos, verifica-se, por amostragem, que dos 21 (vinte e um) tomados por este Relator como referência para verificação, 15 (quinze) declararam que tinham comercializado produtos no ano-calendário de 1999, com intervenção deste SP, e, destes, 14 (quatorze) têm notas de vendas apresentadas pelo SP no ano-calendário de 1999, conforme consta do quadro I, a seguir, no qual detalhada a identificação e os valores praticados em cada mês.

Quadro I – Pessoas que confirmaram a intermediação x NF Produtor Avulsas

Nome	1999	Janeiro	Fev.	Março	Abril	Maio	Junho
Adair Nascimento Santos	x						40.625,00
Camilo de Paula	x						
Edio Anacleto	x						
Edmar Miranda	x						
Ivair Neves Vitoria	x						
Jesus Dias Damasceno	x						
José Antonio N. Ribas	x	33.875,00					
José Mauro Miranda	x			29.250,00		36.250,00	
José Ramos Manga	x						

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

José Santana Ribas	x				84.400,00	21.400,00	42.500,00
Manoel Sebastião de Lima	x						
Maria Celeste Lelis	x					43.250,00	27.000,00
Nicanor Martins Pereira	x						
Norival Miranda	x						
Raimundo Martins	x						

Quadro I – continuação (meses seguintes)

Nome	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Adair N. Santos						
Camilo de Paula	11.737,50		29.750,00			
Edio Anacleto			110.000,00	41.250,00		125.750,00
Edmar Miranda						6.675,00
Ivair Neves Vitoria						20.025,00
Jesus D. Damasceno				40.000,00		55.200,00
José A. N. Ribas	32.500,00			45.000,00		
José Mauro Miranda	39.250,00	40.000,00		45.000,00	42.500,00	
José Ramos Manga						
José Santana Ribas						
Manoel S. de Lima		140.125,00				
Maria Celeste Lelis						
Nicanor M. Pereira		80.000,00				
Norival Miranda			37.000,00			
Raimundo Martins			132.600,00	45.000,00		3.337,50

Outro aspecto a considerar é que as somas anuais das notas de vendas apresentadas pelo SP apresentam valores próximos àquelas dos depósitos apurados pela Autoridade Fiscal:

Ano-calendário.....Depósitos.....NotasFolha
1999.....4.638.547,35.....4.669.880,00.....04 –A-I
2000.....2.171.070,56.....1.927.510,00.....255-A-II



Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

2001.....2.044.879,80.....2.287.805,00.....427-A-II

2002.....1.153.338,41.....1.121.498,00.....743-A-IV

A análise dos depósitos e créditos bancários permite visualizar a presença de diversos créditos nos quais identificadas as fontes, como segue transcrito no quadro II.

Quadro II – Pessoas identificadas nos extratos B. Bradesco SA

Data do crédito	Valor do Crédito	Rubrica	Tipo Crédito	Fls.	Anexo
2/7/2001	16.216,44	Antonio José Bueno Silva e/ou	DCA	956	4
7/2/2002	80.093,43	Antonio José Bueno Silva e/ou	DCA	974	4
18/3/2002	20.573,00	Antonio José Bueno Silva e/ou	DCA	977	4
15/2/2001	10.392,65	Arábica Com Exp. Café Ltda	DCA	942	4
17/4/2001	10.438,00	Arábica Com Exp. Café Ltda	DCA	946	4
20/4/2001	11.141,00	Arábica Com Exp. Café Ltda	DCA	946	4
12/12/2001	15.622,49	Arábica Com Exp. Café Ltda	TEAD	969	4
31/1/2002	25.800,00	Arábica Com Exp. Café Ltda	DCA	973	4
23/5/2001	26.375,43	Boa Sorte Com Café Ltda	DCA	950	4
8/6/2000	8.881,00	Braz F Santana	DCA	933	4
8/6/2001	28.636,50	Café Açú - Com e Representações	TEAD	952	4
3/7/2001	23.915,25	Café Açú - Com e Representações	DCA	957	4
19/7/2001	46.051,45	Café Açú - Com e Representações	DCA	960	4
1/8/2001	36.293,64	Café Açú - Com e Representações	DCA	963	4
3/8/2001	10.000,00	Café Açú - Com e Representações	DCA	963	4
16/8/2001	12.000,00	Café Açú - Com e Representações	DCA	964	4
21/9/2001	20.000,00	Café Açú - Com e Representações	DCA	965	4
2/10/2001	16.000,00	Café Açú - Com e Representações	DCA	968	4
10/6/2002	17.266,02	Cerealista Ric Ltda	TEAC	982	4
18/6/2002	20.940,05	Cerealista Ric Ltda	DCA	985	4
25/4/2002	15.000,00	Com. Agrícola Carvalho Ltda	DCA	979	4
26/4/2002	20.007,88	Com. Agrícola Carvalho Ltda	DCA	979	4

Quadro II – cont.

Data do crédito	Valor do Crédito	Rubrica	Tipo Crédito	Fls.	Anexo
7/8/2000	33.737,43	Com. Mata Verde Ltda	DCA	939	4
13/9/2000	19.715,00	Com. Mata Verde Ltda	DCA	924	4

Processo nº : 10640.000602/2004-17
 Acórdão nº : 102-47.502

14/9/2000	32.220,00	Com. Mata Verde Ltda	DCA	924	4
13/10/2000	34.117,00	Com. Mata Verde Ltda	DCA	926	4
23/4/2002	18.826,75	Comercial S Lourenço	TEAD	979	4
31/5/2002	321,42	Comercial S Lourenço	DCA	982	4
18/6/2002	14.578,00	Comercial S Lourenço	TEAD	984	4
10/7/2000	23.750,00	Costa Café Com Exp Imp Ltda	RF	936	4
16/5/2001	9.222,92	EB ST Anui	TEAD	949	4
1/2/2001	8.000,00	Franklim Martins Pedro	DCA	941	4
30/3/2001	3.518,00	Gilberto Rabello Sanglard	DCA	945	4
5/12/2000	32.665,00	J R Comissária Café Ltda	DCA	930	4
11/5/2001	8.465,85	J R Comissária Café Ltda	DCA	948	4
22/1/2001	24.198,26	Jardim Ind Com SA	DCA	932	4
28/12/2001	24.738,00	José C da Costa	TEAD	971	4
8/1/2002	6.385,00	José Tadeu Salgado	TEAD	971	4
9/1/2002	6.000,00	José Tadeu Salgado	TEAD	971	4
10/4/2002	11.900,00	José Valter Fávaro	DCA	978	4
12/7/2000	7.000,00	Ligia Ribeiro Garcia Rezende	DCA	937	4
13/6/2001	13.423,00	Lucia Aparecida S Lopes	DCA	953	4
4/10/2000	11.600,00	Luciano Medeiros Pacheco	DCA	925	4
13/11/2000	7.435,00	Marca Café Com Exp SA	DCA	928	4
4/12/2000	17.005,00	Marca Café Com Exp SA	DCA	930	4
5/5/2000	12.728,81	Marcelo Marques dos Reis	DCA	921	4
9/6/2000	30.943,17	Marcelo Marques dos Reis	DCA	933	4
18/7/2000	41.032,42	Marcelo Marques dos Reis	DCA	937	4
24/7/2000	44.626,07	Marcelo Marques dos Reis	DCA	938	4
28/7/2000	35.295,25	Marcelo Marques dos Reis	DCA	938	4
8/8/2000	34.474,42	Marcelo Marques dos Reis	DCA	939	4
6/11/2000	33.489,99	Marcelo Marques dos Reis	DCA	928	4
30/11/2000	15.335,35	Marcelo Marques dos Reis	DCA	930	4
26/3/2002	9.050,00	Marcelo Marques dos Reis	DCA	978	4
5/4/2002	12.650,00	Marcelo Marques dos Reis	DCA	978	4
11/6/2002	11.263,55	Marcelo Marques dos Reis	DCA	983	4
13/2/2002	21.274,47	Mário Simons Barbosa	DCA	977	4

Quadro II – cont.

Data do crédito	Valor do Crédito	Rubrica	Tipo Crédito	Fls.	Anexo
26/3/2002	28.647,62	Mário Simons Barbosa	DCA	978	4
10/4/2002	1.180,73	Mário Simons Barbosa	DCA	978	4
15/6/2000	5.992,00	O A Souza	DCA	934	4
16/6/2000	14.992,00	O A Souza	DCA	934	4
27/6/2000	3.368,84	O A Souza	DCA	935	4

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

30/11/2001	15.000,00	O A Souza	DCA	968	4
30/11/2001	7.350,00	O A Souza	TEAD	968	4
3/12/2001	22.125,00	O A Souza	TEAD	968	4
19/4/2001	3.500,00	Paulo Afonso Miranda	DCA	946	4
17/5/2001	21.346,00	Paulo Afonso Miranda	DCA	949	4
24/10/2001	5.000,00	Paulo Afonso Miranda	DCA	966	4
7/5/2002	2.183,60	Santa Clara Ind Com Ltda	DCA	982	4
29/9/2000	34.155,33	Stockler Com Exp Café Ltda	DCA	925	4
10/4/2002	2.962,17	Ulysses Café Ltda	DCA	978	4
17/7/2002	4.498,27	Ulysses Café Ltda	DCA	986	4
18/7/2002	6.523,73	Ulysses Café Ltda	DCA	983	4

Obs: As rubricas abreviadas, segundo os extratos, significam: DCA: DOC-Credito Automático, fl. 983, A-4, TEAD: Transf. Entre Agenc. Dinh., fl. 983, TEAC: Transf. Entre Agênc. Cheque, fl. 982, RF: Recebimento por fornecimento, fl. 936.

Uma parte desses créditos identificados externam que sua origem localiza-se em pessoas que desenvolviam negócios com café, uma vez que a razão social da maioria delas tem o produto como marca de sua atividade: Boa Sorte Com Café Ltda, Ulysses Café Ltda, Santa Clara Ind Com Ltda, Stockler Com Exp Café Ltda, Marca Café Com Exp SA, etc. Válido lembrar que as demais pessoas identificadas que colocaram dinheiro na conta do SP, apesar de não ter vinculação com o nome do produto, podem ser representantes de pessoas jurídicas que negociavam essa mercadoria, ou outros representantes individuais.

Observe-se que a maioria dessas pessoas não consta da relação daquelas verificadas pela autoridade fiscal no Termo de Intimação V, uma vez que esta apenas dirigiu-se àquelas que apresentaram declarações no sentido de que o SP intermediou negócios com café nos períodos considerados, fls. 645 a 655, A-III. Das pessoas jurídicas intimadas pela autoridade fiscal, apenas a Café Açú Com. e Representações Ltda, CNPJ nº 03.274.345/0001-21, e a O. A. Souza, CNPJ 02.706.590/0001-06, têm créditos identificados nos extratos do B Bradesco SA conforme indicados no quadro II, no entanto, na verificação fiscal procedida pela AF mediante encaminhamento do Termo de Intimação V, não foi possível localizar a

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

primeira, conforme AR à fl. 136, que conteve justificativa a mudança de endereço; enquanto a O. A. Souza, não constava no endereço indicado, fl. 145.

Neste ponto, conveniente pequena digressão a respeito da exigência com base em presunção legal e o fato gerador do tributo.

Como já detalhado no início, a figura da presunção legal constitui instrumento direcionado à facilitação do trabalho de investigação fiscal, justamente em razão das dificuldades impostas à identificação dos fatos econômicos dos quais participou a pessoa durante o ano-calendário, não apenas pela multiplicidade, mas também pela extensão continental do território nacional, e a inexistência de documentos, característica das atividades não formais.

No entanto, por se tratar de imposição por meio de presunção (obtenção indireta do fato gerador), essa ferramenta deve ser utilizada mediante conformação com alguns requisitos essenciais, enquanto a falta de observação destes pode resultar em exigências tributárias absurdas e em descompasso com o verdadeiro tributo devido em decorrência de eventual infração cometida pela fiscalizada.

Por esses motivos, a norma contida no referido artigo ao permitir a exigência com base em depósitos e créditos bancários somente o faz mediante aplicabilidade das restrições contidas nos parágrafos que o compõe e que permitem conformar o crédito bancário que servirá de base para presumir a renda omitida.

Transcreve-se o texto do referido artigo para fins de breves comentários:

"Lei nº 9.430, 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.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido 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 individualmente, 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)¹⁵.

§ 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 investimento¹⁶.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."

Vê-se, pois, que a norma contida no parágrafo 1º, restringe o aspecto temporal da incidência ao mês em que ocorridos os depósitos e créditos, isto é, vedada a tributação de valores prévia ou posteriormente à ocorrência do depósito, uma

¹⁵ A redação deste inciso foi dada pelo art. 4º da Medida Provisória nº 1.563, de 1996.

¹⁶ Este parágrafo foi acrescido pelo Artigo 58 da Medida Provisória nº 66 de 29.08.2002.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

vez que se considera o fato econômico não conhecido como ocorrido no mesmo mês da efetivação do depósito ou crédito.

O parágrafo 2º, por força do princípio da legalidade, diz respeito aos valores de origem comprovada e não incluídos na renda declarada, que devem ser tributados de acordo com as regras específicas vigentes na época de ocorrência dos fatos.

No parágrafo 3º, a determinação para a análise individual dos depósitos e créditos, e também aquela direcionada à exclusão dos valores decorrentes de transferências de outras contas da fiscalizada, e daqueles individuais superiores a R\$ 12.000,00 e em total inferior a R\$ 80.000,00 no ano-calendário.

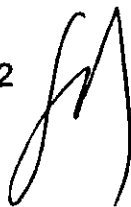
Os parágrafos 5º e 6º contêm restrição à utilização dirigida apenas aos efetivos titulares das contas, quando comprovada a participação.

Vale reafirmar, que essas restrições estão presentes na lei justamente para inibir a exigência de tributo em descompasso com a verdadeira situação fática que proporcionaria renda tributável no período.

Nunca é demais ressaltar que, dada a vedação de enriquecimento ilícito à União e a vinculação da atividade fiscal aos princípios da legalidade e verdade material dos fatos¹⁷, mesmo em situações de uso de presunção legal, não se deve desprezar a análise do conjunto dos fatos de cada período.

Fechando o parêntese, tomando por base os dados relevantes que compõem o processo, em termos de conformação do fato gerador do tributo, possível,

¹⁷ Lei nº 5.172, de 1966 – CTN – Artigo 142.



Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

sob a perspectiva deste que escreve, com auxílio das provas indiciárias e do raciocínio indutivo¹⁸, interpretar de forma diversa da AF e do respeitável colegiado julgador *a quo*.

Conforme consta do Relatório Fiscal, fl. 12, v-01, nos períodos considerados, o SP exercia a atividade pública de prefeito municipal da cidade de Araponga, MG e, segundo a defesa, intermediava a venda de café.

As provas do exercício da primeira atividade encontram-se nos contracheques juntados ao processo e nas declarações de ajuste anual apresentadas, do tipo simplificadas, fls. 218 a 229, v-01, nas quais identificada a fonte pagadora como a prefeitura municipal local.

A segunda atividade não se encontra identificada nas DAAS, uma vez que os rendimentos tributáveis foram oferecidos à tributação conjuntamente, sem individualização das fontes pagadoras. Nestes documentos, no entanto, possível de extrair que o SP era proprietário de 4 (quatro) bens imóveis rurais, e sócio de uma empresa denominada Cafeeira Ervalia Ltda.

Essa situação do patrimônio da pessoa física indica a possibilidade da prática de uma atividade rural e da percepção de lucros advindos da participação na empresa citada, em razão do exercício da atividade pública vedar a prática de outras atividades comerciais. Poderiam as contas bancárias conter, então, valores oriundos dessas outras atividades, exercidas no âmbito da legalidade. Nessa linha de raciocínio, conhecido de todos que a prática de outras atividades econômicas em conjunto com o exercício de mandato público, apesar de algumas serem proibidas, podem ocorrer e proporcionar ganhos adicionais tributáveis em termos de Imposto de Renda. Os valores decorrentes, direta ou indiretamente, também poderiam compor as contas bancárias.

¹⁸ *67. *Indução* é o modo de raciocínio que adota uma conclusão como aproximada por resultar ela de um método de inferência que, de modo geral, deve no final conduzir à verdade. Por exemplo, um navio carregado com café entre num porto. Subo a bordo e colho uma amostra de café. Talvez eu não cheque a examinar mais do que cem grãos, mas estes foram tirados da parte superior, do meio e da parte inferior de sacas colocadas nos quatro cantos do porão do navio. Concluo, por indução, que a carga toda tem o mesmo valor, por grão, que os cem grãos de minha amostra. Tudo o que a indução pode fazer é determinar o valor de uma relação." PEIRCE, Charles Sanders. SEMIÓTICA, Tradução de José Teixeira Coelho, 3ª Ed., São Paulo, Ed. Perspectiva, 2003., pág.6.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

Nesta situação, o SP informou à AF que exerceu atividade de intermediação na comercialização de café nos períodos sob investigação e percebeu a esse título o percentual de 1% sobre o valor de cada transação¹⁹. E, além dessa informação, apresentou cópias de notas fiscais de produtores rurais avulsas que teriam servido de documentos para as transações efetuadas, declarações de produtores que teriam fornecido a mercadoria para a intermediação – 28 (vinte e oito), fls. 656 a 728, A-III - e declarações das pessoas jurídicas nas quais confirmadas as aquisições – 11 (onze), fls. 645 a 655, A-III.

É certo que a AF não conseguiu obter a confirmação da maioria das pessoas que efetuaram tais declarações, seja pela não localização, seja pela falta de outros documentos para dar respaldo aos dados declarados, ou ainda, porque as declarações não continham os valores praticados. Também é correto que não há coincidência – data e valor - entre os valores das notas fiscais de produtores rurais avulsas e os créditos bancários, mas, está evidenciado nos extratos que houve um conjunto significativo de créditos em que a fonte está identificada, e dentre estes, duas das pessoas que declararam ter adquirido mercadorias por intermediação do SP.

Assim, o conjunto probatório indiciário pode ser externado conforme adiante extratificado e permite conduzir à conclusão ao final.

1. O SP, apesar de ser prefeito da cidade de Araponga, declarou desde o início do procedimento, que havia exercido atividade de intermediação em todos os períodos sob investigação.

2. As DAAS contém imóveis rurais, que podem permitir receita da produção de café e vínculo do SP com a atividade.

¹⁹ Conforme Impugnação, fls. 252, v-01, 608, A-III e 732, A-IV.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

3. O SP era sócio de uma empresa que tinha por finalidade principal, de acordo com sua razão social, o comércio de café – Cafeteira Ervália Ltda, situação que pode ter permitido uma aproximação da pessoa com a intermediação individual do produto, ou que as disponibilidades poderiam representar movimentação da própria empresa, não escriturada.

4. A conta bancária do B Bradesco SA contém os depósitos e créditos, e também diversos cheques que praticamente anulam essas disponibilidades, de tal forma que há empréstimos pessoais nos períodos verificados²⁰. A princípio, tendo renda em tal nível de valor (igual àquela fixada pelo lançamento), os empréstimos pessoais seriam desnecessários, pois possível de gerenciar as disponibilidades de maneira a não ter maiores ônus bancários. Regra geral, a renda percebida em valor superior a R\$ 1 milhão no ano-calendário poderia proporcionar um acréscimo patrimonial evidenciado na aquisição de bens ou em investimentos, não declarado, mas perceptível pela saída de valores da conta bancária, caso investigados alguns dos cheques de maior valor.

5. Além dos empréstimos pessoais, verifica-se que o SP financiou “veículo ou outro bem” no B Bradesco SA, conforme consta do extrato localizado à fl. 942, A-IV, crédito em valor de R\$ 51.123,45, no dia 19/2/2001, fato que tem significância idêntica àqueles dos empréstimos para fins de conformar a situação do SP.

6. A presença das declarações das pessoas físicas que teriam cedido o produto para a intermediação e das pessoas jurídicas adquirentes constitui elemento adicional da prova indiciária.

A verificação efetuada em diligência permitiu esclarecer que todas as pessoas físicas indicadas eram “produtores rurais” inscritos no estado de Minas Gerais,

²⁰ Conforme fl. 940, 953, 956 e 958, A-IV.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

no período compreendido entre os anos de 1999 a 2001, inclusive, e que as mesmas não tiveram autorização para impressão de talões de notas fiscais de produtor rural.

Da análise das declarações prestadas por pessoas jurídicas, uma delas confirmou a intermediação, enquanto outras duas foram responsáveis por depósitos e créditos identificados por meio dos extratos do SP, de acordo com os extratos e o quadro II.

Conveniente ressaltar que esses elementos de prova isoladamente considerados não têm força jurídica suficiente para afastar a incidência tributária, no entanto, quando conjugados com os demais indícios que integram o processo passam a constituir uma parte significativa do conjunto probatório.

7. Constam também alguns cheques devolvidos, como aqueles localizados nos extratos às fls. 980, 936, e 941, A-IV, sinais de que os depósitos e créditos poderiam ter sido produto de uma atividade comercial ou de intermediação.

8. Verificadas, por amostragem, as notas fiscais de produtor rural avulsas apresentadas pelo SP – emitidas por produtores rurais diversos - e confrontados os adquirentes com aqueles identificados pela remessa de dinheiro para a conta do SP, constata-se que há notas fiscais emitidas para essas pessoas embora seus dados não se apresentem coincidentes com as datas e valores dos créditos. Ver amostragem no Quadro IV.

Dessa realidade, conclui-se que algumas das pessoas que efetivaram as ordens de pagamento são as mesmas que adquiriram café dos produtores rurais indicados pelo SP como seus clientes para fins de intermediação; possuíam contas no mesmo banco, mas em agências distintas, porque efetivaram transferências por dinheiro ou cheques e nessas operações identificada a fonte emissora, dado provavelmente extraído da própria conta-corrente debitada.

Processo nº : 10640.000602/2004-17

Acórdão nº : 102-47.502

Quadro IV – Adquirentes x Pessoas Identificadas nos extratos.

Data da Nota	Valor da Nota	Número NF	Razão Social	Folhas	Anexo
16/6/2000	2.940,00	215896	O. A. Souza	348	II
16/6/2000	6.321,00	215895	O. A. Souza	349	II
27/6/2000	14.553,00	215907	O. A. Souza	356	II
4/8/2000	34.000,00	036635	Com. Mata Verde Ltda	377	II
10/7/2001	28.750,00	960993	Café Açú Com Rep. Ltda	442	II
3/7/2001	6.160,00	960979	Boa Sorte Com Café Ltda	441	II
14/2/2001	15.906,00	367396	Arábica Com Exp. Café Ltda	451	II
6/4/2001	18.124,00	368295	Arábica Com Exp. Café Ltda	461	II
16/4/2001	10.500,00	368298	Arábica Com Exp. Café Ltda	462	II
19/4/2001	15.750,00	368299	Arábica Com Exp. Café Ltda	463	II
21/3/2001	3.648,00	368277	J R Com Café Ltda	455	II

9. A presença de diversos créditos de origem identificada nos extratos do B Bradesco SA²¹ externa que o SP, de alguma forma, teve relações econômicas com essas pessoas, e essas transações não estariam no âmbito da função pública exercida, uma vez que proibido o ingresso de dinheiro público na conta particular do prefeito.

Sob a perspectiva da quantidade de créditos identificados, pode-se perfeitamente concluir quanto à frequência dessas transações, ou seja, não foram ocasionais, mas habituais. Por conseqüência, sendo transações econômicas habituais, poderiam situar-se no campo do comércio, indústria ou serviços, e, ainda, nessa linha de raciocínio, não poderiam tais créditos compor a base de cálculo do tributo da pessoa física porque a prática de transações econômicas com habitualidade, regra geral é tributada na pessoa jurídica; e, por complemento, considerado o aspecto “custos”, tais valores não constituiriam integralmente renda, uma vez que apenas uma parte deles seria disponibilidade tributável.

Combinando a participação empresarial, a razão social dos adquirentes, os créditos em conta bancária com razão social identificada, e a

²¹ Conforme Quadro II.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

quantidade de créditos, também permitido concluir pela participação do SP na venda de produtos para diversas pessoas, porque aquelas identificadas como adquirentes nas notas fiscais de produtor rural avulsas efetivaram ordens de pagamento, transferências entre agências em dinheiro, ou por cheques para este SP, ação que teria motivo mais adequado na intermediação dos produtos pelo primeiro. Ressalte-se que não se pode descartar a possibilidade desses valores corresponderem ao produto de operações ilegais, sem a correspondente nota fiscal de fundo, e com o pagamento sendo creditado na conta bancária do SP, fatos que não permitiriam cruzamento de valores creditados com aqueles das correspondentes notas fiscais.

Isto posto, em presença de todos esses indícios, da norma que integra o artigo 42, § 3º, da lei nº 9.430, de 1996, interpretada com o auxílio da jurisprudência administrativa e judicial anterior a ela²², conclui-se, via raciocínio indutivo, que a razão encontra-se com a defesa, uma vez que os depósitos e créditos bancários não externam parte da renda efetivamente auferida e omitida pelo SP.

Assim, por força do princípio da verdade material, a exigência deveria ter base de cálculo distinta desta, de impossível identificação apenas com os dados do processo.

Considerando esse conjunto probatório e outros detalhes significativos como a inexpressividade do patrimônio do SP, conforme declaração de bens, fl. 223, a presença de dúvida quanto às bases de cálculo indicadas e a impossibilidade de apuração do correto valor dos rendimentos omitidos apenas com os dados deste

²² "Para o jurista, a lei não é uma proposição solta; não é, apenas o que se lê em seu texto. Ela é, também, aquilo que ela **pretende**, como participante de uma ordem geral. Cumpre lembrar que a lei é sempre um mandamento harmonizado com a ordenação ética vigente. (...) Na interpretação das leis, mais importante do que o rigor da lógica racional é o entendimento razoável dos preceitos, porque o que se espera inferir das leis não é, necessariamente, a melhor conclusão lógica, mas uma **justa e humana** solução. O que se espera é uma solução atenta às **variegadas condições** de cada caso concreto a que a lei interpretada se refere." (grifos do autor) TELLES JUNIOR, Goffredo. Palavras do Amigo aos Estudantes de Direito: bosquejos extra-curriculares, proferidos no escritório do Professor, em 2002. 2ª Ed. São Paulo, Editora Juarez de Oliveira, 2005, págs. 37 e 38.

Processo nº : 10640.000602/2004-17
Acórdão nº : 102-47.502

processo, é que meu voto será no sentido de rejeitar as questões preliminares, e quanto ao mérito, para dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA