



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10675.002742/2005-11
Recurso nº 151.906 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.566 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERALDO MAGELA CAMPOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001 a 2004

PERIODICIDADE DO IMPOSTO DE RENDA - DECADÊNCIA -
DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRAZO CONTADO DE FORMA MENSAL -
INAPLICABILIDADE.

1. O fato gerador do imposto de renda decorrente de rendimentos provenientes da remuneração do trabalho dá-se apenas no final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo. É a partir de tal data que começa a fluir o prazo decadencial. Aplicação da Súmula 38 do CARF
2. Da interpretação sistêmica dos artigos 8º, 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º, parágrafo único e artigos 4º; 8º e 10º da Lei nº 9.250, de 1995 e do artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, conclui-se que a base de cálculo do imposto de renda é a soma anual dos valores apurados mensalmente. Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar a base de cálculo constitui-se da soma dos valores recebidos em cada um dos meses do ano-calendário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RENDIMENTOS REGULARMENTE
DECLARADOS - INEXISTÊNCIA DE REQUISITO LEGAL EXIGINDO
COINCIDÊNCIA DE DATA E VALORES - RECURSOS QUE DEVEM
SER EXCLUÍDOS DA BASE DE CÁLCULO.

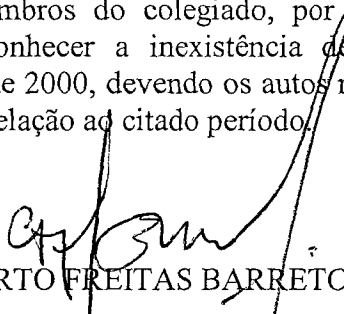
3. A lei determina que o titular comprove, de forma individualizada, a origem dos recursos. Tal norma deve ser aplicada levando em consideração a situação de cada caso em concreto. Nada impede, por exemplo, que alguém receba determinado valor num dia e, dias após, faça um depósito bancário no valor correspondente a determinado percentual do que recebeu. Situação contrária também pode se verificar nos casos em que o valor recebido é

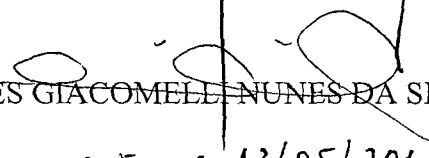
somado a outra importância para integralizar um único depósito bancário. Ademais, dentro da realidade dos fatos, não é crível que aquele que tem por hábito depositar seus recursos em conta bancária deposite no sistema financeiro os rendimentos omitidos, para que seja identificado e, não deposite os rendimentos regularmente declarados. Na sistemática de interpretação dos fatos e de aplicação da norma incidente, tratando-se de contribuinte que tem por hábito movimentar seus recursos em conta bancária, os valores regularmente declarados devem ser excluídos da base de cálculo, independentemente da coincidência de datas e valores, até porque tal requisito não decorre da lei.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a inexistência de decadência relativa aos fatos geradores ocorridos até setembro de 2000, devendo os autos retornar à Câmara de origem para exame das matérias de mérito em relação ao citado período.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM: 13/05/2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Rogério de Lellis Pinto (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 587 e seguintes, o recorrido foi autuado pela Fiscalização em razão das seguintes infrações:

- (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica em razão do trabalho com vínculo empregatício no ano-calendário de 2002;
 - (ii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, relativos aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003;
 - (iii) não recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no ano-calendário de 2000.
- 

Foi apurado o imposto devido no valor de R\$ 2.719.489,19. A exigência do crédito tributário deu-se com multa de 75%. O lançamento foi notificado ao sujeito passivo em 18/10/05 (fl. 609). As declarações de ajuste anual de imposto de renda constam das fls. 06/32, sendo que no ano-calendário de 2000, em que o fiscalizado apurou imposto devido de R\$ 32.724,59 e imposto recolhido na modalidade carnê-leão de R\$ 7.928,07 (fl. 06).

A Câmara Julgadora, por meio do acórdão de fls. 729 e seguintes, acolheu, por maioria de votos, a preliminar de decadência em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada dos meses de janeiro a setembro de 2000 e, no mérito, também por maioria, entendeu restar comprovada a origem dos depósitos bancários relativos aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, até o limite das importâncias informadas pelo contribuinte da Declaração de Ajuste Anual.

Intimada, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso de fls. 762 e seguintes, alegando que o “fato bancário” não pode ser considerado fator inicial da contagem da decadência, assim como a documentação acostada aos autos pelo recorrido não é meio eficiente para comprovar a origem dos depósitos bancários. Transcreve ementas dos acórdãos nº 104-21.652, 106-14.354, 101-21.484 e 102-47.001 em defesa de seu entendimento.

O recurso foi admitido conforme fls. 774/777 e o recorrido apresentou contrarrazões às fls. 791 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado.

No caso dos autos, evidente está o dissídio jurisprudencial na medida em que o acórdão recorrido admite a contagem mensal do prazo decadencial de forma mensal, enquanto o acórdão paradigma entende que o início do prazo decadencial tem como marco a data de 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Por tais razões, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Sustenta o recorrente que a notificação do lançamento deu-se em 18/10/05, razão pela qual o crédito tributário correspondente ao acréscimo patrimonial verificado nos meses de janeiro a setembro de 2000 não se encontrava extinto pela decadência.

Os argumentos articulados pelo recorrente constituem-se de matéria debatida com frequência no Conselho de Contribuintes. Após reflexões acerca do tema, tenho pautado minhas decisões com base nos dispositivos legais e fundamentos que passo a transcrever, grifando aqueles que considero mais importantes à compreensão do tema.

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Lei nº 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

....

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



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

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

III - as doações de que trata o artigo 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

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

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

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

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

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

Lei nº 9.250, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1995.

....

CAPÍTULO II

DA INCIDÊNCIA MENSAL DO IMPOSTO

Art. 3º. O Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os artigos 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

....

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

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



I - a soma dos valores referidos no artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990¹;

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

III - a quantia, por dependente, de:

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

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

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

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

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

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

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

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

b) R\$ 1.372,81 (um mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) R\$ 1.434,59 (um mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

d) R\$ 1.499,15 (um mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos), por mês, a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

....

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

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

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental; ao ensino médio, à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1.R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

2.R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3.R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

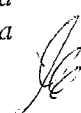
4.R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos), a partir do ano-calendário de 2010; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) à quantia, por dependente, de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1.R\$ 1.584,60 (um mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

2.R\$ 1.655,88 (um mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3.R\$ 1.730,40 (um mil, setecentos e trinta reais e quarenta centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);



4.R\$ 1.808,28 (um mil, oitocentos e oito reais e vinte e oito centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

.....

“Art.10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

a)R\$ 11.669,72 (onze mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e dois centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

b)R\$ 12.194,86 (doze mil, cento e noventa e quatro reais e oitenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c)R\$ 12.743,63 (doze mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e três centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

d)R\$ 13.317,09 (treze mil, trezentos e dezessete reais e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.” (NR) (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

....

Lei nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

.....

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

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

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Dos dispositivos legais acima transcritos, o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1998, dispõe que:

“o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”.

Os artigos 8º, 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990, fazem referência à declaração anual; pagamentos feitos no ano-base e rendimentos percebidos durante o ano-base, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”.

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

O artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.”

Assim, diante das normas acima referidas, é preciso investigar se há antinomia entre estas normas ou se elas convivem de forma harmônica, sem que a norma posterior tenha revogado a anterior.

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

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

Em face da aparente contradição entre o artigo 8º da Lei nº 8.134, de 1990, com o artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, valho-me da clássica doutrina de Carlos Maximiliano, na obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, para quem:

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



....

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

Tenho que as disposições do artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988 e artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que fazem referência que o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês e as disposições dos artigos 8º, 9º e 10 da Lei nº. 8.134, de 1990, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”, convivem harmonicamente, iguais linhas paralelas de trilhos de trem que seguem lado a lado, sem se chocarem, mas cada uma delas cumprindo sua função.

Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito -, ou o dispêndio em caso de acréscimo patrimonial -, e outra norma considerar que a base de cálculo se constitui da soma dos valores recebidos em cada um dos meses do ano-calendário. O que é necessário é que se tenha presente que na apuração da base de cálculo mensal deve, quando for o caso, se efetuar as deduções previstas no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

Em se tratando de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada cujos valores apurados mensalmente formam a base de cálculo anual, tenho que nestas hipóteses se está diante do fato gerador complexivo que se consolida em 31 de dezembro de cada ano-calendário e não em cada um dos meses do ano-calendário. **Desta forma, neste aspecto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para afastar a decadência em relação ao período de janeiro a setembro de 2000.**

II – Da tributação com base em depósitos bancários:

Pelo que se extrai do termo de verificação fiscal de fl. 601 e seguintes, o fiscalizado tem rendimentos receita oriundos da atividade rural e da atividade de garimpo, sendo sócio da empresa Brazil Export Gems Ltda. Dos rendimentos declarados, a fiscalização excluiu da base de depósitos bancários aqueles que, confrontando com a documentação, encontrou coincidência de datas e valores. Por sua vez, entendeu o acórdão recorrido que por excluir da base de cálculo o valor correspondente aos rendimentos declarados, independentemente da coincidência de datas e valores, requisito este não previsto na lei.

A propósito do tema, em outras oportunidades, já me manifestei destacando que quando se fiscaliza a movimentação financeira das pessoas que exercem atividade rural é necessário que se compreenda o funcionamento deste segmento econômico. Na compra de bovinos, por exemplo, os animais saem do campo e são transportados até o frigorífico com preço de pauta, especificado na nota fiscal. Conta-se a quantidade de animais e multiplica-se pelo preço fixado pela autoridade fiscal do Estado. No entanto, quem conhece o setor sabe que animais para o abate são comercializados não por quantidade, mas sim por peso. A pesagem, em geral, se dá no frigorífico. Desta forma, nunca haverá coincidência entre o valor pago em razão do peso com o valor especificado na nota fiscal do produtor ou da nota avulsa fornecida pelo Posto de Fiscalização do ICMS.

Na sequência dos exemplos, destaco o comércio de soja onde ocorrem inúmeras variáveis, a saber: a) pagamento antecipado para entrega futura; b) adiantamento para custeio de safra, por parte da empresa compradora, cujo valor antecipado é descontado quando da entrega da mercadoria; c) fornecimento de insumos pela empresa compradora, cujo preço dos insumos é descontado quando da entrega da mercadoria; d) grau de umidade do produto que é fator de variável no preço; e) condições das estadas de onde sai o produto; f) distância existente entre a lavoura e a empresa compradora; g) desconto do FUNRURAL; h) entrega para venda futura; i) prazos de pagamento etc. etc.

No comércio de soja, como de outros produtos, a nota fiscal é emitida quando da entrega da mercadoria. Assim, se houve antecipação para custeio ou venda para entrega futura, para citar apenas dois exemplos, não há como imaginar que seja possível utilizar as notas fiscais para buscar coincidência de datas e valores das importâncias creditadas em conta bancária. Não há nem proximidade. Não são raros os casos em que produtor vende antecipadamente determinada quantidade de produto e depois, em razão de variáveis climáticas, sanitárias ou ataque de pragas² só vai conseguir entregar a produção na safra seguinte àquela que inicialmente foi ajustada.

Tudo o que se disse em relação ao comércio de bovinos e de soja vale para os demais produtos agrícolas. Também é necessário que se tenha presente que a produção agrícola não se dá em fazendas cujas condições de acesso, em épocas de chuva, é quase que impraticável. Desta forma, em condições normais, um caminhão transporta determinado número de toneladas e em períodos de chuva esta quantidade diminui consideravelmente, sem que isto implique na obrigatoriedade de alteração do valor da nota fiscal, até porque a pesagem, em regra, ocorre no ato da entrega da mercadoria e não quando esta sai da lavoura.

No comércio de leite, por exemplo, cuja ordenha se dá no período da manhã e da tarde, os pequenos produtores não emitem uma nota fiscal a cada entrega do produto e tampouco recebem diariamente. Tais pagamentos são negociados, caso a caso, entre produtor e indústria. Por outro lado, a indústria ou as cooperativas que adquirem o leite, em determinados casos, são fornecedoras da ração consumida pelos animais. Na hora do pagamento faz-se o encontro de contas. Assim, não há como exigir e nem imaginar que seja possível encontrar coincidência de valores creditados em conta bancária com os preços especificados nas notas fiscais. É por esta razão que a receita declarada da atividade rural, ou de qualquer outra fonte de rendimentos obtidos na atividade formal ou informal, deve ser subtraída da base de cálculo da apuração feita com base em depósitos bancários.

É preciso que se tenha presente que no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se exige a comprovação dos valores de forma individualizada, mas não de maneira coincidente em datas e valores. Por exemplo, alguém pode receber R\$ 1000,00 (mil reais) e fazer um depósito de R\$ 500,00 (quinhentos) e na semana seguinte receber mais R\$ 1.000,00 (mil reais) e fazer um depósito de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais).

Em se tratando de lançamento feito a partir de presunção, é preciso que se tenha presente que se por outro lado na presunção a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro, não se pode desconsiderar que este fato também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova

² Em relação à redução da produção agrícola devido aos ataques de insetos ou fungos, basta citar, a título exemplificativo, os problemas relacionados à existência de lagartas e ferrugem, a que a cultura da soja está exposta.

apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas e as circunstâncias de como os fatos se dão na vida real, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, verificar se a presunção estabelecida corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Se o contribuinte tem por hábito movimentar seus recursos em conta corrente não é crível que viesse a depositar no sistema bancário somente os recursos provenientes de receita omitida. Em outras palavras, o que omite deposita no sistema financeiro para ser identificado e o que declara legalmente não movimenta por intermédio do sistema financeiro. Não é esta a lógica de como os fatos se dão no dia-a-dia.

No caso dos autos, nada existe no acordo recorrido, de lavra do ilustre Conselheiro Gonçalo cuja parte dos fundamentos seguem transcritos:

“Não posso o posso concordar com a autoridade lançadora e com a r. de Cisão de primeira instância quando exigem a vinculação de datas e valores entre a documentação apresentada pelo contribuinte e as informações expressas em extratos bancários, para que reste ilidida a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Tal requisito não está previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Segundo a norma legal, o contribuinte precisa comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias.

Em suas declarações de ajuste anual dos exercícios 2001, 2002, 2003 e 2004 (cópias às fls. 06-32), o recorrente informou os seguintes rendimentos:

Natureza dos rendimentos	Ano-calendário 2000 (R\$)	Ano-calendário 2001 (R\$)	Ano-calendário 2002 (R\$)	Ano-calendário 2003 (R\$)
Tributáveis (recebidos de PF ou de PJ)	142.707,62	64.950,16	13.348,92	35.288,62
Isentos e não tributáveis	296.209,00	298.700,00	725.000,00	2.150.000,00
Atividade rural	X	270.196,53	1.201.933,90	376.664,96
Tributação exclusiva	X	X	X	33.150,00
Total	438.916,62	633.846,69	1.940.282,82	2.595.103,58

Sob minha ótica, não há fundamento legal que justifique a não aceitação, como origem de recursos, dos rendimentos informados pelo contribuinte nas declarações de ajuste anual, em relação aos quais não houve nenhum questionamento por parte do agente autuante.

Entendo que o recorrente demonstrou, como origem de recursos, os valores dos rendimentos informados nas declarações de ajuste anual, de modo que tais importâncias não podem fazer parte de exigência fiscal fundamentada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

É necessário ressaltar que, no momento da execução deste julgado, no que se refere ao entendimento acima exposto, a autoridade administrativa deve levar em consideração os valores que já foram excluídos pelo agente autuante e pela r. decisão de primeira instância do total de depósitos

inicialmente considerados, como sem origem comprovada, para chegar à parcela mantida da exigência fiscal.

Em síntese, a lei determina que o titular comprove, de forma individualizada, a origem dos recursos. Tal norma deve ser aplicada levando em consideração a situação de cada caso em concreto. Nada impede, por exemplo, que alguém receba determinado valor num dia e, dias após, faça um depósito bancário no valor correspondente a determinado percentual do que recebeu. Situação contrária também pode se verificar nos casos em que o valor recebido é somado a outra importância para integralizar um único depósito bancário. Ademais, dentro da realidade dos fatos, não é crível que aquele que tem por hábito depositar seus recursos em conta bancária deposite no sistema financeiro os rendimentos omitidos, para que seja identificado e, não deposite os rendimentos regularmente declarados. Na sistemática de interpretação dos fatos e de aplicação da norma incidente, tratando-se de contribuinte que tem por hábito movimentar seus recursos em conta bancária, os valores regularmente declarados devem ser excluídos da base de cálculo, independentemente da coincidência de datas e valores, até porque tal requisito não decorre da lei.

Em resumo, afastada a decadência em relação ao período de setembro a dezembro de 2000, o mérito, **tão somente em relação a este período**, deve ser examinado pela Câmara de origem.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso da fazenda nacional **tão somente** para reconhecer a decadência no período compreendido entre janeiro a setembro de 2000, devendo os autos retornarem à Câmara de Origem para analisar no mérito em relação ao período em que a decadência foi afastada.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator