



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Recurso nº : 144.124
Matéria : IRPF – EX: 2000 a 2002
Recorrente : CYRO ECKHARDT ELOY
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 8 de novembro de 2006
Acórdão nº : 102-48.040

DECADÊNCIA – É ineficaz o ato administrativo de lançamento apenas quando formalizado após a extinção do prazo legal concedido à Administração Tributária para esse fim.

INCONSTITUCIONALIDADE – SÚMULA 1º CC Nº 2 - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Na presunção legal que tem por fundamento depósitos e créditos bancários, constitui renda tributável omitida o montante mensal equivalente à base presuntiva erigida com aqueles de origem não comprovada.

Preliminar rejeitada.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CYRO ECKHARDT ELOY.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que acolhe a decadência em relação aos fatos geradores até junho/99, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

Processo nº : 10735.000895/2004-83

Acórdão nº : 102-48.040



NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

Recurso nº : 144.124
Recorrente : CYRO ECKHARDT ELOY

RELATÓRIO

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 840.861,19, resultante de parte da renda auferida e omitida pela pessoa fiscalizada, de origem não identificada, nos meses de janeiro a dezembro dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, apurada com base em presunção legal de renda com base em depósitos e créditos bancários, que totalizaram R\$ 349.412,68, R\$ 388.626,71 e R\$ 618.883,52, respectivamente, conforme Demonstrativo de Multa e Juros de Mora – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 169 a 171, v-l.

Referido crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 21 de junho de 2004, com ciência em 2 de julho desse ano, fl. 172, v-l, e composto pelo tributo, a multa de ofício prevista no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora.

Importante alguns esclarecimentos para melhor proporcionar condições de construção dos fatos a partir deste processo.

1. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal – TVF que a pessoa fiscalizada atendeu a maioria das solicitações efetivadas pela autoridade fiscal e apresentou os extratos bancários das contas em que figurava como titular. No entanto, deixou de prestar esclarecimentos a respeito da origem dos recursos necessários a cada depósito ou crédito, mesmo após reiterado o pedido.

2. As Declarações de Ajuste Anual relativas aos exercícios verificados, fls. 4 a 10, foram apresentadas no prazo legal para esse fim, são da espécie “simplificada”, contêm renda tributável em torno de R\$ 15.000,00, e patrimônio em 31 de dezembro de 2001, a preço de aquisição de R\$ 309.357,92. Nesses documentos não consta opção pela tributação em conjunto, e informado que o CPF do cônjuge é 316.980.507-04.

3 

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

3. As contas bancárias identificadas são: (3.1) 4.348.134-5, agência 226-7, no Banco Mercantil Finasa São Paulo (individual, fl. 176, v-I); (3.2) Bandeirantes Grupo Caixa Geral de Depósitos, 11863297, agência 244 (individual); (3.3) Banco Bradesco S/A, (individual), 43.665-8, agência 0401-4-Petrópolis; (3.4) Banco Itaú S/A, individual, conta nº 0122.26022-7, agência não identificada; e Banco Real S/A, individual, nº 40159513, agência 0533.

Essas as informações sobre o procedimento investigatório necessárias à compreensão das infrações que compuseram a exigência.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/RJOII nº 6.285, de 29 de setembro de 2004, fl. 609, v-IV, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, tempestivo, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 17 de novembro de 2004, conforme AR, fl. 623, v-IV, enquanto a recepção desse documento, em 14 de dezembro desse ano, fl. 624, v-IV.

Nesse protesto os seguintes argumentos, em síntese:

1. Em preliminar, o pedido pelo cerceamento do direito de defesa que seria caracterizado pela conclusão contida na decisão *a quo* no sentido de que o contribuinte não havia logrado fazer prova que elidisse a receita apurada com base nos depósitos e créditos bancários. Reclama o recorrente porque a exigência não teve por fundamento provas produzidas pelo fisco quanto aos rendimentos omitidos. Haveria cerceamento, ainda, porque foi utilizada a presunção sem que se esgotassem todos os meios de provas.

Ensinamentos de Feijó Coimbra (em "A defesa do Contribuinte", Ed. Destaque, 2000, pág. 39) sobre o devido processo legal previsto no artigo 5º, LV da CF/88 e a sua extensão ao processo administrativo fiscal por meio do Decreto nº 70.235, de 1972; também, Antonio da Silva Cabral (em "Processo Administrativo Fiscal", Ed. Saraiva, 1993, pág. 298) no sentido de que as afirmações sobre omissões de rendimentos devem apresentar-se comprovadas pelo fisco e aquelas em contrário, de ônus do contribuinte. Julgados administrativos para corroborar o raciocínio.

4 

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

2. Pedido pela ineficácia de parte da exigência relativa ao ano-calendário de 1999, por se tratar de lançamento por homologação, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN. Jurisprudência administrativa no mesmo sentido. Citados os acórdãos nº 102-45.906 e 102.45.783 nos quais este que escreve foi relator e a posição que predominou foi no sentido de considerar a ineficácia do feito por decadência com suporte na referida fundamentação legal. Deve ser esclarecido que nesses julgados o relator e a conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho ficaram vencidos quanto à decadência.

3. Presunção inviável. A presença de depósitos bancários não implicaria em omissão de rendimentos em igual valor. Nesse sentido a Súmula nº 182, do extinto TFR. Caberia ao fisco evidenciar a presença de renda, a causalidade entre cada depósito e a renda omitida. No entender da defesa, o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, contém exigência no sentido de que esta seria aplicável às situações em que comprovada a relação renda percebida com as aplicações que evidenciam os sinais exteriores de riqueza. Ensinamentos de Samuel Monteiro (em "Tributos e Contribuições", Tomo 3, 2ª Ed., Hemus Editora, págs. 50 e 51) a respeito da tributação apenas com base em depósitos bancários não mais prevalecer. Também, aqueles de Alfredo Augusto Becker, (em Teoria Geral do Direito Tributário, Lejus, 3ª Ed., pág. 509), sobre a presunção e a necessidade da correlação entre o fato conhecido e o desconhecido. Nesta situação não haveria fato conhecido que externasse a renda tributável. Jurisprudência administrativa no mesmo sentido.

4. Inconstitucionalidade dos juros de mora com base na taxa SELIC. Estaria a ofensa constitucional localizada na natureza remuneratória, na falta de criação dessa taxa por meio de lei, e no aumento de tributo sem lei a lhe dar fundamento.

Esses os argumentos que integraram a peça recursal.

Arrolamento de bens, fls. 667 a 672, v-IV⁽¹⁾.

É o Relatório.

¹ Consta processo de arrolamento - Dados do Processo - Número : 10735.000896/2004-28 - Data de Protocolo : 25/03/2004 - Documento de Origem : ARROLAMENTO - Assunto : ARROLAMENTO DE BENS - PESSOA FISICA - Nome do Interessado : CYRO ECKHARDT ELOY - CPF : 015.251.237-34 - Localização Atual - Órgão Origem : SERVICO FISCALIZACAO-DRF-NOVA IGUACU-RJ - Órgão Destino : SERV CONTROLE ACOMP TRIBUTARIO-DRFNUIU-RJ -

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

De início, analisa-se o pedido pela nulidade da decisão de primeira instância por conter cerceamento do direito de defesa, caracterizado pela conclusão no sentido de que o contribuinte não havia logrado fazer prova que elidisse a receita apurada com base nos depósitos e créditos bancários. Esse protesto teve por fundamento o direito ao devido processo legal previsto no artigo 5º, LV, da CF/88 e a falta de prova da omissão, que no entender da defesa seria encargo do fisco.

Essa questão tem por objeto a maneira correta de construir a base presuntiva centrada em depósitos e créditos bancários a fim de encontrar a renda omitida, na forma prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Além desse objeto, protesta-se pela maneira de identificar a renda omitida com os mesmos requisitos daquela havida no passado e decorrente da norma presente no artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990.

Combinando-se a questão posta com aquela relativa ao mérito, verifica-se que a argumentação encontra-se centrada em três referenciais: a existência de renda que deveria resultar de uma análise individual dos depósitos e créditos para deles extrair a parte tributável; o entendimento anterior à publicação da lei nº 9.430, de 1996, manifestado na jurisprudência a respeito da impossibilidade da obtenção de renda tributável com suporte exclusivamente em depósitos e créditos bancários, e por ultimo a falta de uma relação de correspondência entre tais valores e a renda efetivamente auferida pela pessoa.

6 

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

Em momento anterior à Lei nº 9.430, de 1996, prevalecia a forma de exigência com base em presunção legal centrada em depósitos e créditos bancários na qual exigida a comparação com um acréscimo patrimonial a descoberto, mesmo que construído com base em sinais exteriores de riqueza, e das duas formas devia ser tomada aquela que resultasse mais favorável ao contribuinte.

Considerada essa situação anterior, verificava-se impossibilidade da existência de depósito bancário isoladamente como renda, uma vez que deveria sempre ser considerado o confronto entre o sinal exterior de riqueza havido pela quantidade de dinheiro disponível nas instituições financeiras e o valor arbitrado do patrimônio.

Em razão dessas exigências, a tributação com base exclusiva na presunção centrada em depósitos bancários não era mantida porque o lançamento apresentava-se na grande maioria das situações com conformação de situação fática carente dos requisitos postos na norma abstrata contida no texto legal.

Essas exigências incorretas deram origem à maior parte da jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto.

Ocorre que, com a edição da lei mais recente essa condição deixou de prevalecer, uma vez que o próprio *caput* do artigo 42, contém a previsão para que o valor do depósito quando de origem não comprovada seja considerado renda omitida: *“Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento (...) em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, (...) a origem dos recursos utilizados nessas operações”*. ou seja, o legislador tomou a vinda de recursos à instituição financeira como proveniente de um fato produtor de rendimento tributável, caso de origem não comprovada.

Assim, agora exige-se que a pessoa fiscalizada apresente *provas* a respeito da origem dos recursos havidos na instituição financeira, sob pena de não o fazendo caracterizar-se o valor de proveniência desconhecida como renda omitida. .

7 

Processo nº : 10735.000895/2004-83

Acórdão nº : 102-48.040

Nessa linha de raciocínio, é importante destacar que o texto legal não restringe os meios de prova àqueles vinculados às provas diretas.

Como nesta situação o fiscalizado não apresentou documentos a respeito da origem dos valores havidos na instituição financeira, a exigência tributária está correta porque atende os requisitos abstratos contidos na norma.

Conclui-se, portanto, que os três referenciais tidos como suportes à tese da defesa não servem para afastar a incidência da referida norma, ou seja, a existência de renda que deveria resultar de uma análise individual dos depósitos e créditos para deles extrair a parte tributável somente pode obstruir a seqüência do feito quando apresentadas provas pelo fiscalizado e estas não forem analisadas pelo fisco, o que não ocorre nesta situação; o entendimento anterior à publicação da Lei nº 9.430, de 1996, manifestado na jurisprudência a respeito da impossibilidade da obtenção de renda tributável com suporte exclusivamente em depósitos e créditos bancários, conforme demonstrado, deve-se à forma de imponibilidade da norma anterior que exigia confronto com outros sinais exteriores de riqueza para que o montante dos depósitos e créditos bancários fossem considerados *renda tributável* não declarada; e, por último, a falta de uma relação de correspondência entre tais valores e a renda efetivamente auferida pela pessoa é afastada pelo próprio texto normativo do *caput* do artigo 42, citado.

Colocadas estas considerações e justificativas, rejeita-se a questão preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e a outra atinente ao mérito.

Outra parte da questão diz respeito ao cerceamento do direito de defesa porque utilizada a dita presunção sem que se esgotasse todos os meios de prova que poderiam ter sido produzidos pelo fisco. O objeto do pedido é a nulidade do feito pela falta do exercício do poder de investigação do fisco no sentido de que os depósitos deveriam ser individualmente investigados para estabelecer ligação com os gastos efetivados pelo fiscalizado.

Conforme explicitado na questão anterior, a presunção legal presente no artigo 42, citado, não requer demonstração por parte do fisco no sentido que os depósitos externem renda tributável não declarada; apenas pela presença destes sem

Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

a comprovação de sua origem torna possível a imposição da exigência tributária, sob pena de, não o fazendo, a autoridade fiscal incorrer em falta administrativa por força da vinculação dos seus atos.

Outra alegação diz respeito ao pedido pela ineficácia de parte da exigência relativa ao ano-calendário de 1999, por se tratar de lançamento por homologação, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN. Essa questão tem característica de preliminar porque a constatação desse tipo de falta administrativa impõe nulidade ao feito.

O prazo para a formalização da exigência constitui matéria de difícil obtenção da regra reguladora em razão da presença de normas que, aparentemente, poderiam impor restrições ao direito de exigir do sujeito ativo.

O artigo 173 do CTN, contém norma clara no seu *caput* no sentido de conceder tempo para o *direito de constituição do crédito* ao sujeito ativo, isto é, o prazo para que seja exercido o poder de dar contornos jurídicos ao produto tributável dos fatos em que o sujeito passivo participou e teve benefícios: "*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos(...)*".

E, em seus incisos, a única possibilidade concedida pelo legislador tem como referência o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*". Essa concessão é restringida pela condição contida no parágrafo único: "*O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*".

Assim, nas situações em que a declaração do Imposto de Renda das pessoas físicas é entregue em 30 de abril e em 30 de maio é iniciada uma verificação fiscal, mediante termo de intimação fiscal, o prazo tem referencial nessa data e não em 1º de janeiro do exercício financeiro subsequente.

É certo que no inciso II, concede-se prazo complementar para as situações em que haja erro formal no lançamento efetuado e o prazo contido no *caput*

Processo nº : 10735.000895/2004-83

Acórdão nº : 102-48.040

tem novo referencial de contagem: *"da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"*.

Tomar o referencial para início da contagem do prazo decadencial como a data em que ocorrido o fato gerador do tributo, constitui, data vênua, interpretação inadequada do texto legal contido no artigo 150, § 4º do CTN. Esse texto normativo também é claro e tem por referência os fatos indicados ou declarados pela pessoa ao fisco, fatos dos quais pagou o tributo devido sobre a renda auferida e considerada subsumida à incidência. Para os fatos que tiveram o tributo pago corretamente a homologação tácita impede a verificação do fisco na forma do § 4º do artigo 150, do CTN, justamente porque o tributo foi pago corretamente; no entanto, não sendo o tributo correspondente à renda auferida, constata-se uma declaração inexata e o lançamento deixa de ser por homologação para situar-se no âmbito do lançamento de ofício. Nesta hipótese, a decadência é contada na forma do artigo 173, do CTN.

Quanto à jurisprudência administrativa colhida, foram indicados dois acórdãos - 102-45.906 e 102.45.783 - em que o relato coube a este que escreve e o resultado do julgamento, quanto à matéria, foi no mesmo sentido da tese defendida; no entanto, deve ser esclarecido que a posição defendida pelo relator não foi a predominante.

Incorreta a defesa quanto a esse argumento.

Outra questão posta pela defesa é dirigida à proibição de exigência de tributo com fundamento apenas em base presuntiva. A simples presença de depósitos bancários não implicaria em omissão de rendimentos em igual valor.

Essa tese tem por fundamento as exigências contidas na legislação anterior, como a relação de causalidade entre fato econômico tributável gerador de renda, participação do titular nessa ação e valor do depósito, a posição assumida nos julgados administrativos e judiciais em que a matéria era o centro da questão e a posição manifestada na doutrina.

Os conceitos formados e que compõem a tese são inadequados à legislação em vigor e aplicada nesta situação fática. Deve ser ressaltada a prevalência



Processo nº : 10735.000895/2004-83

Acórdão nº : 102-48.040

do princípio da legalidade, previsto na CF/88, artigos 5º, II, e 150, I, que impõe sejam as situações fáticas subsumidas apenas à norma vigente no momento de ocorrência, nesta situação, aquela presente no artigo 42, citado.

Assim, os requisitos anteriores exigidos em decorrência da Lei nº 8.021, de 1990, artigo 6º, para compor as exigências com base em depósito bancário até a vigência da norma mais nova, não se prestam para fundamentar a forma de compor a base presuntiva. Pelo mesmo motivo, inadequadas a jurisprudência e a doutrina que têm por base a mesma norma.

Ressalte-se que a nova forma de identificar a renda omitida tem por fundamento a forma jurídica titulada *presunção legal*, que tem por característica principal a prova de existência de um fato econômico conhecido para fins de presumir de outro, desconhecido, que comporá a chamada base presuntiva. Com essa mecânica, o ônus da prova do fisco é apenas quanto a existência do fato econômico que comporá a base presuntiva, enquanto a prova em contrário, no sentido de que este não constitui a renda tributável, cabe ao titular da conta.

Nesta situação, deveria estar o processo instruído com provas produzidas pelo fiscalizado a respeito da origem dos recursos proporcionadores dos depósitos e créditos bancários, por força da determinação legal. Como não houve atendimento às solicitações do fisco e não há provas de que os depósitos constituem apenas produto de atividades desenvolvidas ou de que a sua integralidade não constitui renda tributável, a presunção é de que os valores integrais constituíram renda tributável.

O último argumento em contrário à exigência é dirigido aos juros de mora com base na taxa SELIC, por inconstitucionalidade. Estaria a ofensa à Magna Carta localizada na natureza remuneratória, na falta de criação dessa taxa por meio de lei, e no aumento de tributo sem lei a lhe dar fundamento.

Não é possível a análise dessa questão nesta esfera de poder por falta de competência, uma vez que constitui matéria restrita ao Poder Judiciário, na forma do artigo 102, da CF/88.



Processo nº : 10735.000895/2004-83
Acórdão nº : 102-48.040

Nesse sentido, a súmula nº 2 do 1º CC:

"Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Colocados os esclarecimentos e justificativas às questões contida no recurso e analisados os motivos que permitiram a exoneração de crédito tributário e o recurso de ofício, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e quanto ao mérito, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 8 de novembro de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA