



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10940.002461/2002-21
Recurso nº	138.168 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex: 1998
Acórdão nº	102-48.695
Sessão de	08 de agosto de 2007.
Recorrente	ADAIR SIDNEI DELANORA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 1999

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

IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Estando o processo instruído com conjunto probatório indiciário no sentido de que a origem da movimentação bancária situa-se em atividade informal exercida pela pessoa no período verificado, a exigência com fundamento na presunção centrada em depósitos e créditos bancários é ilegal em razão da inadequada subsunção de parcela decorrente da base presuntiva, dada sua característica de custos inerentes à receita, enquanto a outra parte do crédito considerado deveria ter subsunção à matriz legal distinta. Conseqüência, a base de cálculo constante do feito não decorre da renda tributável efetivamente omitida e nem pode ser depurada em virtude da falta de dados mensuráveis para encontrar o *quantum* correspondente ao fato gerador do tributo.

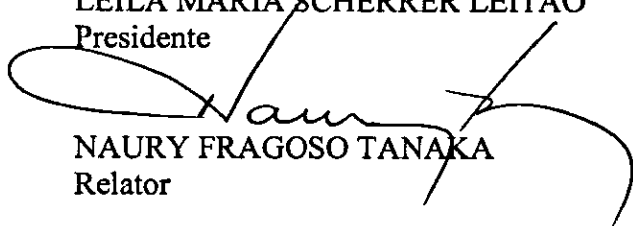
Preliminares rejeitadas.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de: (I) irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencida a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes (Suplente convocada) que a acolhe; (II) nulidade do lançamento por erro no critério temporal, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que fica vencido e apresenta

declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado..


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 29 NOV 2007

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

Relatório

Lide decorrente do inconformismo do sujeito passivo com a exigência de crédito tributário em montante de R\$ 181.634,60, relativo ao exercício de 1999, por meio de Auto de Infração de 30 de setembro de 2002.

As infrações foram identificadas por meio da presunção legal centrada em depósitos e créditos bancários, com fundamento no artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Conveniente esclarecer que o sujeito passivo ao receber a primeira solicitação do fisco apresentou os extratos bancários, fl. 8 e 22 a 62, discordou da quantia havida como origem da CPMF em confronto com os depósitos efetivados – R\$ 2.415.935,74 x R\$ 432.653,26 - e esclareceu sobre a atividade informal exercida – intermediações comerciais entre elas a compra e venda de bens móveis: automóveis e caminhões – para a qual apresentou declarações prestadas por pessoas que conheciam a prática comercial.

Em 12 de junho de 2001, a autoridade fiscal, com premissa de que havia indícios de que o titular da conta era interposta pessoa do titular de fato, solicitou a emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira-RMF, fl. 63. Recebida a documentação complementar – ficha cadastral, extratos de poupança e outros – o sujeito passivo foi novamente intimado a justificar as disponibilidades constantes das contas bancárias 19583-5/500 e 19583-5/100 (poupança e conta-corrente), fls. 88 a 95.

Em seguida, solicitou novamente esclarecimentos a respeito da movimentação financeira a crédito do sujeito passivo e obteve em resposta a repetição dos argumentos iniciais, com adição de um relatório de cheques devolvidos (93) e de transferências, que também serviria como prova inidiciária da atividade comercial desenvolvida no período. Nessa oportunidade, a defesa requereu também a exclusão dos pequenos valores, e do montante inferior a R\$ 80.000,00. Para a conta de poupança, argumentos no sentido de que a movimentação esteve em torno de R\$ 44.000,00, particular da pessoa física, e estaria albergada pelo benefício dedicado a pequenos valores até R\$ 80.000,00.

Em vista desses argumentos, a autoridade fiscal solicitou ao sujeito passivo a apresentação de provas sobre as intermediações comerciais praticadas e da vinculação dos depósitos e créditos bancários, fl. 106. Para essa demanda, quanto à intermediação comercial, a representante legal apresentou relatórios (extratos) de cobrança de títulos dos meses de janeiro a novembro, fl. 110, e quanto à vinculação, argumentos no sentido de que parte dos créditos estão perfeitamente ligados às atividades de intermediação comercial,



enquanto os demais, o tempo transcorrido e a execução na informalidade seriam fatores a impedir existência de provas da ligação.

A autoridade fiscal não se satisfaz com as justificativas e novamente solicitou esclarecimentos, conforme Termos de Reintimação n.º 4, fl. 115 e n.º 6, fl. 122. Para estes, o sujeito passivo apenas reiterou as informações prestadas.

Em 15 de agosto de 2002, solicitada a comprovação da entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA ou em caso de omissão, o cumprimento da obrigação acessória, fl. 126. Informado no Auto de Infração que o sujeito passivo apresentou a DAA via Internet em 20 de agosto de 2002, fl. 149, e no cálculo do tributo foram consideradas as deduções indicadas.

Lavrado o feito, a pessoa fiscalizada discordou do entendimento da autoridade fiscal, pois teria esclarecido e comprovado a prática de atividade informal de cujo produto resultaria suporte aos valores que serviram para a dita presunção.

No julgamento da lide em primeira instância, decidido pela procedência parcial do feito, oportunidade em que foram excluídos da base para a presunção, depósitos em montante de R\$ 6.050,28, por motivo de que constituíram Estorno de aplicação (R\$ 1.010,00), Redução do Saldo Devido em 15/9 (R\$ 2.090,00), e venda de ações da Telepar (R\$ 2.950,28).

Não satisfeito com a dita decisão, o sujeito passivo, por intervenção de sua representante legal¹, Giorgia Bach Malacarne, OAB/PR 26.737, interpôs, em 21 de novembro de 2003, recurso voluntário dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual protestou:

1. em preliminar, pela aplicação dos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária, tendo como suporte a inaplicabilidade da norma contida no artigo 9º, VII, do Decreto-lei n.º 2.471, de 1988⁽²⁾, que, por analogia, constituiria situação semelhante à impossibilidade da aplicação retroativa da norma contida no artigo 1º da Lei n.º 10.174, de 2001, em detrimento da vedação contida na Lei n.º 9.311, de 1996. Transcreve-se trecho da peça recursal, fl. 201, a respeito do assunto, para melhor evidenciar o raciocínio.

¹ Desde o início do procedimento a representante legal do sujeito passivo interveio junto à Administração Tributária.

² Decreto-lei n.º 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.



“Destarte, se a decisão de 1ª instância considerou inaplicável aos autos o Decreto 2.471/88 por abranger apenas os débitos passados (sic), como considerar o feito fiscal que desprezou a vedação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311/96, que coibia a utilização dos dados da CPMF para constituição de crédito tributário, como é exatamente o caso do ora recorrente que somente teve seu sigilo bancário conhecido e quebrado (entregou os extratos bancários) via cruzamento da CPMF (ver contexto do Termo de Início de Fiscalização 514/2001, sem data)?”

Nesta situação, a norma do artigo 144, do CTN, não justificaria a aplicação retroativa da lei mais nova porque o feito não contém inovações à sistemática de tributação, e, ainda colaboraria nesse sentido a exclusão contida no parágrafo 2º, na qual incluído o Imposto de Renda, porque tributo exigido por períodos certos de tempo.

2. Pela prevalência do *entendimento histórico* dos Conselhos de Contribuintes a respeito da tributação com base em depósitos bancários. As recentes decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes conteriam ratificação dessa interpretação.

3. Pela inexistência de provas do acréscimo patrimonial havido em decorrência da percepção da renda omitida. Demonstrada a evolução patrimonial havida no período para evidenciar que não houve incorporação do montante líquido dos depósitos e créditos, de R\$ 259.754,64, segundo os cálculos da defesa. Comentário no sentido de que (sic) *o desaparecimento do importe acima, quer pela não integração ao patrimônio, quer pela falta de sinais exteriores de riqueza ou pelo consumo de renda para o contribuinte do porte do recorrente é, no mínimo, surrealista*³.

4. Contra o aproveitamento dos depósitos na conta de poupança, em razão do pequeno valor e de se enquadrarem dentro do limite de R\$ 80.000,00, anuais.

5. Contra o desprezo das disponibilidades financeiras, na ordem de R\$ 53.000,00, que integraram a DAA, apresentada em 28 de agosto de 2002.

6. Reiterada a argumentação no sentido de que a renda auferida decorreu da prática de atividade comercial não formalizada. Pedido pela prevalência da norma sobre a descaracterização dos esclarecimentos prestados pela pessoa fiscalizada, com fundamento nos artigos 97 do CTN e 845, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999. Protesto, ainda, nessa linha, pela falta de observação do princípio da capacidade contributiva e

³ Surrealismo - Moderna escola de literatura e arte iniciada em 1924 por André Breton (1896-1966), escritor francês, caracterizada pelo desprezo das construções refletidas ou dos encadeamentos lógicos e pela ativação sistemática do inconsciente e do irracional, do sonho e dos estados mórbidos, valendo-se freqüentemente da psicanálise. Visava, em última instância, à renovação total dos valores artísticos, morais, políticos e filosóficos. HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



ofensa à norma do artigo 142, do CTN, considerando a defesa que deveria a incidência do tributo ter como renda aquela decorrente da equiparação do sujeito passivo a pessoa jurídica, na forma do artigo 150, do RIR/99.

Esses os argumentos e fundamentos contidos na peça recursal.

Vindo a julgamento nesta E. Câmara, decidido, por maioria de votos, que o processo não se encontrava instruído adequadamente para fins de possibilitar a convicção quanto à legalidade da imposição tributária, conforme Resolução n.º 102-02.259, de 25 de janeiro de 2006, fl. 218, v-II. Válido observar que, na referida análise, os dois ilustres conselheiros que divergiram, adentraram ao mérito e votaram pelo provimento ao recurso.

Com a tentativa de justificar a busca por mais dados para convencimento, naquela oportunidade foi efetivada uma abordagem a respeito da tributação por presunção legal com base em depósitos e créditos bancários, na forma do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996 e concluído com pedido para que:

“(...) funcionário competente da unidade de origem promova solicitação à instituição financeira de todos os comprovantes de depósitos e créditos bancários, ou daqueles considerados mais significativos, a critério do executante; de informação sobre que tipo de títulos foram descontados, bem assim os correspondentes borderôs, e, de posse de tais documentos, promova nova análise dos depósitos e créditos para concluir pela prestabilidade quanto à composição da base que servirá para presumir a renda omitida. Após, elaborar parecer conclusivo, dar ciência ao sujeito passivo desta Resolução e de todos os documentos e resultado do procedimento complementar, concedendo-lhe prazo legal para manifestação.”

Em atendimento a essa demanda, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Diligência Fiscal n.º 560/2006, fl. 234, v-II, para solicitar ao contribuinte os documentos indicados na dita Resolução. Em atendimento, a representante legal do contribuinte informou ter apresentado a documentação solicitada, mas informou, sem suporte em novos documentos, a vinculação dos créditos bancários aos relatórios de cobrança apresentados, fl. 238, v-II, e complementou, com ressalva para diversos débitos sob rubrica “movimento de título” que decorreriam de custas de protesto, tarifas de protesto, custas de cartório, custas de sustação de protesto, baixa de título e baixa por ter sido protestado.

Na seqüência, a autoridade fiscal manifestou-se pela manutenção do feito, com diversos fundamentos como a seguir transcreve-se, em síntese:

1. Em primeiro, a manifestação a respeito das considerações sobre a incidência tributária na forma do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, que estariam a justificar o pedido por verificações complementares.



1.1. A nova legislação não exige confronto com a variação patrimonial, como a anterior. Esse posicionamento do legislador teria decorrido da evolução e sofisticação das fraudes tributárias.

1.2. A espécie da presunção contida no artigo 42, citado, é *júris tantum* que requer a produção de prova para afastamento da incidência pelo fiscalizado.

1.3. Afirmativa no sentido de que os depósitos e créditos foram analisados individualmente, quando desconsideradas as transferências e os cheques devolvidos. Complementou informando que o fiscalizado teve no mínimo quatro oportunidades para manifestação a respeito da origem de tais valores.

1.4. Considera a autoridade fiscal que o fiscalizado apresentou apenas 8 (oito) títulos bancários com as respectivas cobranças, em valor pouco superior a R\$ 11.000,00, enquanto o confronto com o montante dos créditos considerados, superior a R\$ 300.000,00, resulta relação insignificante. Efetua confronto desses valores com o quantitativo de créditos, de 163 (cento e sessenta e três) com o quantitativo de descontos, de 5 (cinco) entradas inferiores a R\$ 10.000,00. Conclui então, que a relevância realçada na Resolução desta E. Câmara, deve tomar por referência os depósitos e não os títulos, uma vez que estes representam 3% da quantidade de registros e 3,4% dos valores de origem não comprovada. Complementa sobre a inexistência de provas de que os descontos de títulos não correspondem à receita integral.

2. Afirmado sobre a inexistência de provas a respeito do exercício de atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

3. As declarações entre particulares não se prestam como provas perante terceiros, conforme artigos 131, 135 e 1.067, do Código Civil e do CTN, art. 123. Questiona sobre a complementação desse tipo de prova, como despachantes policiais, DETRAN e comerciantes concorrentes. Transcreve-se o texto para melhor compreensão, fl. 239, v-II:

"8. Ademais, onde estão as provas de quem supostamente comprou e de quem supostamente vendeu veículos e outros bens comerciáveis? Das pessoas que fizeram tais declarações, onde está a prova que suas declarações poderiam ser consideradas idôneas em virtude de sua suposta atividade comercial? Sabe-se da existência de comerciantes informais de veículos, mas também se sabe que estes são conhecidos por despachantes policiais, DETRAN e comerciantes concorrentes. Destes outros, onde está a prova?"

9. Além disso, tais declarações de particulares juntadas às fls. 015 a 021 mais se parecem com cláusula uniforme de contrato de adesão: são praticamente idênticas



entre si e, inclusive, várias dela impressas em mesmo tipo, teor e tinta azul, num intervalo de uma semana entre 15 e 22 de maio de 2001.” (g.a.)

4. A determinação da capacidade contributiva decorreria de institutos, conceitos e formas definidos em lei; nesta situação, estaria esse requisito determinado pelos *rendimentos da pessoa física*, ou pelos créditos bancários. Não se poderia imaginar relação com *disponibilidade* ou *variação patrimonial*

5. A possibilidade de lançamento sob outra modalidade implicaria em “*crime de advocacia administrativa*” em favor do fiscalizado e passível de conduta sujeita à representação penal.

Não solicitado à instituição financeira nem as cópias dos cheques, nem a confirmação dos documentos juntados pela defesa, nem tampouco justificado o motivo do descumprimento da determinação desta E. Câmara.

Válido observar que o recurso foi interposto com observância do prazo legal, pois a ciência do referido ato ocorreu em 24 de outubro desse ano, fl. 196.

Depósito para garantia de instância, fl. 214.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Requisitos de admissibilidade já foram observados no momento em que esteve a lide em análise pela primeira vez nesta E. Câmara.

Em primeiro, a questão com característica de preliminar que tem por objeto a nulidade do feito por força da conformação aos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária à norma inserida no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001. Afirmado que a Administração Tributária conhecia os dados da CPMF em momento anterior à publicação da dita lei e os utilizou para fins de direcionar a fiscalização em ofensa a tais conformadores. Assim, poderia, por analogia, aplicar-se à situação a norma contida no artigo 9º, VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988⁽⁴⁾. Ainda, que, nesta situação, a norma do artigo 144, do CTN, não justificaria a aplicação retroativa da lei mais nova porque o feito não conteria inovações à sistemática de tributação, e, ainda colaboraria nesse sentido a exclusão contida no parágrafo 2º, na qual incluído o Imposto de Renda, porque tributo exigido por períodos certos de tempo.

O fundamento à tese da defesa está localizado no princípio da irretroatividade das leis. Segundo a determinação constitucional, contida no artigo 150, III,⁽⁵⁾ nenhuma norma pode nascer para atingir fatos ocorridos no passado e deles exigir tributo.

O princípio da irretroatividade das leis é um complemento do princípio da legalidade, pois seguindo a determinação constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão

⁴ Decreto-lei 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.

⁵ CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(.....)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;



em virtude de lei, conforme dispõe o artigo 5.º, II, da CF/88⁽⁶⁾, inaceitável erigir uma lei portadora de novas obrigações para atingir fatos passados, quando inexistente nesse tempo qualquer ato obrigacional.

José Afonso da Silva⁷, conclui no mesmo sentido: *“É que a exigência constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei significa lei existente no momento em que o fazer ou o deixar de fazer está acontecendo”*.

A Lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela Lei n.º 10.174, esta publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data e portadora de permissão à Administração Tributária para utilização dos dados da CPMF na investigação de outros tributos. O texto anterior continha restrição ao uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. 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, ou em outros tipos de infrações.

Trata-se, pois, 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, encontra-se vinculada ao direito substantivo. Observe-se que assentando o ato administrativo somente na Lei n.º 9.311, citada, este seria nulo, por ofensa ao princípio da legalidade, porque despido de fundamentação legal para exigir o correspondente tributo.

Sob outra perspectiva, verifica-se que até a publicação da referida Lei n.º 10.174, os dados da CPMF 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, deflagrados procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

⁶ CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)

⁷ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 429.



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 anterior 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 obsta a aplicação do primeiro, pois contém determinação para que a norma contida no *caput* não tenha sob seu campo de incidência os tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial para estes, vinculada ao direito material, sempre tem vigência no período anterior ao da incidência. Da mesma forma, a norma contida no *caput* desse artigo não contraria referida aplicabilidade, pois tem por objeto a validade da norma de direito substantivo que deve ser aquela da época de ocorrência dos fatos, mesmo que posteriormente revogada.

Não significa que os critérios e meios de investigação devam ser os mesmos da ocorrência dos fatos. Trazendo exemplo extremo, aplicar o *caput* aos meios de investigação e procedimentos, significa que uma fiscalização de um período de 5 (cinco) anos passados não poderia utilizar determinada tecnologia existente no presente, o que externa uma heresia em termos de informática, pois esta avança, tecnologicamente, em passos largos, dia-a-dia. Por esses motivos, a norma de caráter processual inserida no referido artigo, para restringir a abrangência daquela de direito material presente no *caput*.

Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu *caput* norma determinativa de subsunção dos fatos tributários àquelas de direito material vigentes à época da ocorrência, pela conformação aos princípios da legalidade e da anterioridade da lei; no entanto, como essa norma não pode ser válida para o direito processual tributário, o § 1.º conteve outra que excepciona do seu campo de incidência os atos e fatos necessários ao desenrolar do procedimento investigatório.

Assim, não se verifica qualquer óbice à aplicação dessa lei para permitir à Administração Tributária, a partir de sua publicação, usar os dados da CPMF relativos a períodos anteriores a ela e ainda não atingidos pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário.

A respeito do assunto, posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Primeira Turma, no Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-



0), DJ de 16/02/2004, p. 00211, no qual foi relator o Min. Luiz Fux e a Fazenda Nacional obteve provimento por unanimidade de votos.

"6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos."

A comparação com a norma do artigo 9º, VII, DL nº 2.471, de 1988, é irrelevante, porque esta é dirigida ao cancelamento de todos os débitos com origem no arbitramento com base exclusiva em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, regulados pela legislação anterior. Com a publicação da Lei nº 9.430, de 1996, a incidência ocorre sob a vigência de nova norma, motivo para que não seja possível comparar as formas anteriores à Lei nº 8.021, de 1990, na vigência desta e em momento posterior a esta, com a Lei nº 9.430, de 1996. Assim, tanto a legislação anterior, quanto a maioria da correspondente jurisprudência não se presta integralmente para orientação às lides sob a conformação da lei mais recente. Nessa linha, a tributação com base na Lei nº 8.021, de 1990, a Súmula nº 182, do extinto TFR, o DL nº 2.471, de 1988, etc.

Com estas justificativas, rejeita-se o posicionamento da defesa quanto à pretendida irretroatividade.

Outro argumento desenvolvido pela defesa é o pedido pela prevalência do *entendimento histórico* dos Conselhos de Contribuintes a respeito da tributação com base em depósitos bancários no sentido de que seja mantida a correlação entre estes e o acréscimo do patrimônio no período verificado.

Uma parcela dessa questão relativa à prevalência do entendimento histórico dos Conselhos de Contribuintes já foi explicitada na questão anterior. O pedido pela correlação entre evolução patrimonial e créditos bancários não é exigida pela nova forma legal e nessa linha afirmou corretamente a autoridade fiscal na sua manifestação pós diligência. Basta observar atentamente o texto legal para extrair esse conceito, ou essa característica da norma.

Não se confunde, no entanto, essa falta de exigência na construção da base presuntiva, com a conformação da situação fática pela autoridade fiscal, constituem dois mundos diferentes, obrigatoriamente vinculados, para que a incidência resulte mais próxima da realidade havida no passado. Abordagem mais à frente.

Argumenta a defesa que a tributação é indevida porque inexistem provas do acréscimo patrimonial correlacionado com a renda omitida. Demonstrada a evolução patrimonial do período para evidenciar que não houve incorporação do montante líquido dos depósitos e créditos, de R\$ 259.754,64, segundo os cálculos da defesa. Comentário no sentido de que (sic) o desaparecimento do importe acima,



quer pela não integração ao patrimônio, quer pela falta de sinais exteriores de riqueza ou pelo consumo de renda para o contribuinte do porte do recorrente é, no mínimo, surrealista.

Esse questionamento encontra-se esclarecido e justificado nas soluções das questões anteriores.

Outra questão contém protesto pela exclusão da base presuntiva dos depósitos na conta de poupança, em razão do pequeno valor e de se enquadrarem dentro do limite de R\$ 80.000,00, anuais, com fundamento no artigo 849, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99.

Essa norma decorre do artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 4º, da Lei nº 9.481, de 1997.

A obtenção do significado desse texto deve ter por referência a norma central contida no *caput* do artigo; neste a renda omitida é decorrência do conjunto de depósitos em relação aos quais o titular da conta não comprove a origem. Se a renda omitida decorre do conjunto de créditos, os parágrafos integrantes desse artigo têm por referência esse dado⁸, motivo para que a norma restritiva contida no parágrafo 3º não possa dirigir-se aos créditos relativos apenas a uma determinada conta, isoladamente considerados, pois se assim quisesse o legislador este teria especificado expressamente nesse sentido (restringiria em maior intensidade) no texto legal, o que não se verifica. Não presente a restrição em maior alcance, vedado por lei criar texto legal onde texto não existe (princípio da legalidade).

Transcreve-se parte do artigo para melhor compreensão da afirmativa.

“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.

(..)

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

(..)

⁸ “Os parágrafos são, na técnica legislativa, a imediata subdivisão do artigo, ou disposição acessória, marginal e complementar do trecho onde figura. A disposição principal (artigo) é assim explicada, restringida ou modificada pelo parágrafo, disposição secundária. (...) O parágrafo é intimamente relacionado com o artigo, e seu assunto depende diretamente do assunto tratado no artigo.” CARVALHO, Kildare Gonçalves. Técnica Legislativa, Belo Horizonte, Del Rey, 1993, pág. 65.



II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais)"

Demonstra-se inadequado, portanto, o entendimento abraçado pela defesa quanto à consideração isolada dos limites individuais, por conta bancária, para exclusão da base presuntiva.

Outra questão que integra o recurso tem por objeto a falta de apropriação como origem dos recursos as disponibilidades financeiras, na ordem de R\$ 53.000,00, integrantes da DAA, havidos ao final do ano-calendário anterior, apresentada em 28 de agosto de 2002.

Para que se considere disponibilidades declaradas como existentes ao final do período há que se comprovar a origem desses recursos e justificar a permanência no caixa físico da pessoa fiscalizada. Não há determinação legal em contrário à permanência da moeda em caixa, mas constitui excepcionalidade à regra geral praticada para essas situações: por força da realidade vivida no País que externa não ter o dinheiro em caixa produção de rendimentos, mas a certeza de que terá seu poder de troca corroído pela inflação, a prática é a manutenção de quantias significativas em aplicações financeiras ou cedidas a terceiros mediante remuneração.

Nesta situação, depõe contra o fiscalizado a existência de quantia significativa aplicada em poupança ao final de cada ano-calendário, bem assim a movimentação de recursos entre esta e a conta-corrente no transcorrer do período, que servem como indícios de que a prática por ele desenvolvida era a de manter recursos disponíveis em aplicações financeiras.

Para esse fim, deveria, então, produzir provas da existência desses recursos ao final do período e justificativas à permanência deles em caixa. Não estando presentes esses requisitos, torna-se vedada ao fisco e ao julgador, a acolhida em razão da falta de provas a fundamentar o teor da afirmativa.

O último argumento da defesa tem por objeto a origem da renda auferida na prática de atividade comercial não formalizada. Composto pelo protesto contra o posicionamento da autoridade fiscal em razão da construção do lançamento nos itens 1.2, 1.4 e 1.10 do Auto de Infração, com fundamento no artigo 287 do RIR/99 e em julgados administrativos que dizem respeito à tributação de pessoas jurídicas, mas não se posicionado pela tributação desta situação nessa modalidade de incidência. Adita a defesa que o exercício de atividade informal não tem comprovação direta da interveniência do fiscalizado no negócio, uma vez que o bem passa do titular para o adquirente; que a autoridade fiscal não verificou nenhuma das declarações apresentadas para externar



a atividade desenvolvida. Fundamenta o protesto no artigo 97, § 1º do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e no artigo 845, do RIR/99, presentes nas ementas de julgados administrativos e conclui pela equiparação à pessoa jurídica, na forma prevista no artigo 150, II, do RIR/99 com conseqüente cobrança dos tributos devidos decorrentes dessa forma de imposição tributária.

Na análise anterior desenvolvida nesta E. Câmara não se visualizara condições para decidir em razão da falta de confiança nos documentos juntados pela defesa relativos aos descontos de títulos, porque sem qualquer indicação de que fora a instituição a fornece-los e por não se conhecer a espécie desses títulos.

Apesar desses dados não terem sido obtidos junto à instituição financeira, essa dificuldade encontra-se parcialmente sanada pelas considerações da autoridade fiscal ao final da diligência, que deles se utilizou para motivar seu posicionamento; e, ainda, em razão da decisão desta de manter o processo neste nível de instrução, mesmo na ausência da informação do fiscalizado. Assim, considero que tais documentos devem ser acolhidos como efetivamente emitidos na referida instituição e têm por objeto títulos descontados pelo contribuinte.

Nesta situação, tem-se de um lado, o fisco que se apóia na Lei nº 9.430, de 1996, artigo 42, e na desconsideração dos documentos apresentados pela pessoa fiscalizada para afirmar que a soma dos depósitos bancários constitui acréscimo ao patrimônio desta pessoa no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1998. De outro, a pessoa fiscalizada que afirmou desde o início que tais valores decorreram do exercício de atividade informal de comércio de bens móveis e para esse fim apresentou declarações de outras pessoas, indicou a presença de créditos oriundos de descontos de títulos e a existência de um grande quantitativo de cheques devolvidos que estariam a integrar depósitos efetuados.

Para dirimir a questão, necessário que se tome a previsão legal de incidência acompanhada dos dados componentes da base presuntiva e promova-se o confronto com o conjunto probatório indireto a fim de extrair-se convencimento e demonstrar-se qual dos dois deve prevalecer.

Quanto ao primeiro aspecto, a previsão legal de incidência e os dados componentes da base presuntiva, o protesto da defesa encontra amparo na legislação e na prática.

A autoridade fiscal tomou por referência a transferência do ônus da prova, característica inerente à figura da *presunção legal*, para deixar de aprofundar a verificação dos fatos indicados pela defesa e exigir o crédito na forma constante do feito. Ou seja, desconsideradas as declarações de terceiros sobre o conhecimento do exercício da atividade pelo fiscalizado, os cheques devolvidos, bem assim, os descontos de



títulos, e mantida a base presuntiva como fatos-base indicadores da *renda tributável omitida no ano-calendário*.

As pessoas que trabalham na informalidade, situação não incomum neste País, regra geral não negociam o produto do trabalho mediante emissão de documentos formais, situação que implica probabilidade da existência de recebimentos, dívidas e créditos no chamado sistema "fio do bigode". Para encontrar a verdade havida nessas situações e ter uma incidência tributária justa, necessário que se valha de conjuntos probatórios *indiretos*. Assim, o valor correspondente à venda de uma carga de cebolas efetivada informalmente por pessoa física localizada no Rio Grande do Sul a terceiro situado na Bahia, que não tem fundo em qualquer documento fiscal, porque trânsito com a nota relativa à viagem anterior, ou com nota fiscal calçada, na qual o vendedor auferiu (a título exemplificativo) um ganho em torno de 10 a 20% do preço de venda (obtido da subtração entre o preço de venda e os custos da mercadoria e do transporte) deve ser comprovada ao fisco com outros meios de prova que não a *direta*: como a cópia do cheque recebido do vendedor, confirmação deste a respeito da aquisição, declaração da pessoa de quem adquirida a mercadoria, do transportador, comprovantes de outras vendas corretamente documentadas, etc. A incidência do tributo sobre o preço total da venda constituiria ilegalidade porque 90% (noventa por cento) ou 80% (oitenta por cento) dele não corresponderia a acréscimo ao patrimônio do fiscalizado.

Sob a perspectiva da lei, verifica-se também que, quanto a esse aspecto, a razão encontra-se com a defesa.

Afirma a autoridade fiscal, no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)", fl. 146, v-I, que "*para efeito de determinação da receita omitida, todos os créditos foram analisados individualizadamente, sendo desconsiderados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, I), bem como valores referentes a cheques devolvidos após o depósito na conta bancária*".

Desse texto, possível extrair que a análise individual dos créditos a que se refere a matriz legal indicada teve por objeto apenas a exclusão das transferências entre contas e os cheques devolvidos. E, ainda, por decorrência, que outras exclusões dependeriam das provas apresentadas pelo fiscalizado.

Com a devida vênia e respeito às interpretações, concebo de forma diversa a determinação legal contida no § 3º, e item I deste, do artigo 42, citado.

Em primeiro, a análise do significado gramatical desse texto legal, em partes, conforme transcrito, para melhor compreensão: "*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente*".



Este início do parágrafo significa que a obtenção da receita omitida por meio dos depósitos e créditos bancários requer análise individual de todos esses dados pela autoridade fiscal. A análise individual, neste contexto, significa o *estudo pormenorizado, o exame, a crítica*⁹. Estudar, examinar e criticar constituem procedimentos de verificação que têm por foco todos os detalhes componentes do objeto para se obter uma conclusão a respeito do aspecto desconhecido deste. Assim, não poderia essa análise restringir-se apenas aos dados disponíveis à autoridade fiscal, mas deveria estender-se também àqueles possíveis de busca e obtenção junto à instituição financeira e em outras partes, afirmativa que combina com a autorização contida no Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, fl.1, para fiscalizar o ano-calendário de 1998 desta pessoa física.

Na parte final desse texto legal, determinação para que se excluam valores decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa física: *“observado que não serão considerados: I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;”*, esta, por questão de logicidade, porque estando o crédito considerado em uma conta, e sendo este valor transferido para outra, haveria duplicidade de base presuntiva e um deles não constituiria *acréscimo ao patrimônio original*. Este determinativo legal, no entanto, não significa restrição da verificação fiscal apenas às transferências entre contas, mas que esta deve integrar obrigatoriamente o rol daquelas necessárias à análise individualizada dos créditos. A confirmar essa posição é a atitude desenvolvida pela autoridade fiscal que excluiu os cheques depositados e devolvidos, obrigação que não se encontra expressa no texto legal, mas obrigatória por força da norma ínsita no artigo 43, do CTN.

Estendendo um pouco mais a busca do significado, agora em nível do contexto em que inserida a norma, possível de concluir no mesmo sentido do significado gramatical por força da interferência da outra norma contida no artigo 43, do CTN, combinada com parte daquela presente no artigo 142, desse ato legal, na qual há determinação para o lançamento externar *“procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável (...)”*.

Outras considerações poderiam colaborar para o posicionamento, como os problemas advindos da imposição tributária de mesma espécie sob a égide da legislação anterior à Lei nº 8.021, de 1990, no entanto, despidiendas, porque suficientes ao convencimento as anteriores, enquanto a argumentação exemplificativa complementar prestar-se-ia para estender o voto e torná-lo cansativo e inócua nessa parte da abordagem.

⁹ HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



Verificada a incidência e os dados da base presuntiva, passa-se, então, ao aspecto que deve ser com estes confrontado: o conjunto probatório indireto, formado por dados extraídos dos documentos que integram o processo. Este não contém provas *diretas* no sentido de que a pessoa fiscalizada exerceu a atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços; no entanto, presente um conjunto probatório *indireto* que permite decidir quanto à origem dos depósitos bancários.

Nos motivos para justificar a diligência, exposto sobre o conceito de prova, de provas *diretas* e *indiretas*, fls. 226 e 227, v-II e, naquela oportunidade, afirmado que tanto as presunções quanto os indícios constituem espécie de provas *indiretas* e que ambas podem ter o mesmo valor probatório.

Nesta situação, o conjunto probatório *indireto* resulta dos indicativos presentes no processo, relacionados a seguir:

1. informação do fiscalizado, desde o início do procedimento, sobre a origem dos recursos situar-se no exercício de atividade informal.
2. A presença de declarações de pessoas que conheciam o desenvolvimento da atividade informada pelo fiscalizado.
3. A movimentação financeira nas contas bancárias que indicam descontos de títulos, apesar destes não estarem identificados.
4. A falta de apresentação da Declaração de Ajuste Anual – DAA pelo fiscalizado.
5. A ausência de dados de investimentos financeiros em outros tipos de aplicações distintos da poupança.
6. O quantitativo de cheques devolvidos, distribuídos ao longo de todo o período (9 (nove) em janeiro, 8 (oito) em fevereiro, 14 em março, etc).

Analisa-se em seguida tais aspectos e seus reflexos.

A informação sobre a atividade exercida pela pessoa, ainda no curso da fase procedimental, pode ser traduzida como atitude colaboradora com o intento do fisco no sentido de confessar a existência de renda omitida, no entanto por ela desconhecida e de difícil mensuração.

O exercício dessa atividade poderia ter sido constatado com a investigação das declarações de outras pessoas conhecedoras desse trabalho, afirmativas que foram trazidas ao processo para corroborar a situação da qual não havia provas *diretas*. Não foram, no entanto, investigados esses indícios, mas desconsiderados porque se tratavam de simples declarações sem força probatória *direta* do conteúdo declarado. Conforme exposto no início desta questão, essa atitude destoa do



objetivo de busca pela verdade material. Observe-se que outros indicativos da veracidade desse conteúdo também viriam por declarações, como o exercício da atividade em determinado local, que não teria prova direta documental de que a pessoa ali exercera comércio, pois informal; os bens intermediados, passados diretamente do proprietário para o adquirente, não teriam ligações com o fiscalizado evidenciadas por documentos, apenas declarações e cheques ou valores das comissões percebidas e eventualmente depositadas na conta. Assim, o que se acolheria como prova da atividade informal seria constituído por conjunto de outros indícios indicativos dessa prática e base para a tributação diferenciada.

A verificação dos extratos contendo os descontos de títulos em confronto com aqueles dos extratos da conta-corrente, permite extrair que:

1. os valores contidos em rubricas sob código "E" - "Entrada", não representam créditos, mas débitos em conta-corrente que talvez expressem custos bancários pelos descontos. Verificadas as movimentações de 20 e 25 de janeiro.

2. Aqueles sob código "LC", Liquidação em Cartório, representam créditos em conta. Verificadas as movimentações de 6 e 13 de janeiro em confronto com créditos na conta-corrente, fls. 22.

3. Aqueles sob código "TP", Tarifa de Protesto, representam débitos em conta, talvez relativos aos custos de protesto do título descontado. Verificadas as movimentações de 7 de janeiro e 9 de fevereiro em confronto com débitos na conta-corrente, fls. 22 e 24.

Nessa linha as demais rubricas e valores.

Não se pode afirmar que tipo de títulos foram descontados ou colocados em cobrança via instituição financeira, mas é certo que a movimentação bancária contém rubricas indicativas de descontos de títulos que, como detalhado, podem traduzir operações envolvendo notas promissórias ou títulos de créditos de terceiros, como duplicatas de empresas fornecedoras cedidas ao fiscalizado por meio de deságio, transações comuns na atividade de *factoring* ou naquelas envolvendo comércio de bens de pequeno valor, ou até mesmo na compra e venda de veículos usados.

A falta de apresentação da Declaração de Ajuste Anual - DAA pelo fiscalizado pode indicar diversas hipóteses entre elas aquelas em que há o desconhecimento da exigência, ou simples negligência, ou ainda, a omissão intencional para dificultar a identificação de suas atividades pelo fisco. Outra possibilidade decorreria da própria desorganização da pessoa física quanto aos seus compromissos, aspecto que estaria a reforçar a impossibilidade da construção dos fatos



econômicos dos quais participou para auferir seus rendimentos tributáveis.

A ausência de dados de investimentos financeiros em outros tipos de aplicações distintos da poupança em confronto com o crescimento do quantitativo nesta aplicado no decorrer do ano-calendário permite identificar, em análise rápida, evolução patrimonial positiva havida no período, no entanto, não compatível com a renda omitida identificada pelo fisco porque inferior a ela.

O quantitativo de cheques devolvidos, distribuídos ao longo de todo o período (9 (nove) em janeiro, 8 (oito) em fevereiro, 14 em março, etc) constitui indício bastante relevante.

Considerada a devolução de cheques como inadimplência nos pagamentos, o quantitativo de 8 a 10 cheques devolvidos em cada mês implica que o total recebido em função da mesma atividade deve corresponder a um montante muito superior a este, como por exemplo, supondo, por exagero, que a inadimplência significasse 20% (vinte por cento) do movimento de cheques, teríamos, em cada mês, cerca de 40 (quarenta) a 50 (cinquenta) cheques de terceiros como produto da atividade exercida; alterando o percentual de inadimplência para patamar inferior, mais próximo da realidade dos negócios, digamos 2% (dois por cento), o total de cheques percebidos chegaria a 400 ou 500 em cada mês. Nessa mesma linha, a comparação em termos de valores dos cheques devolvidos com aqueles dos créditos considerados. Este dado conduz à prática de uma atividade, da qual resultou percepção de receita de diversas fontes por meio de cheques e de outras formas de pagamentos.

Tem-se, então, o confronto de dois conjuntos probatórios de igual força jurídica, pois ambos com características de provas *indiretas*: a imposição por meio de *presunção legal* e o posicionamento do fiscalizado com os aspectos indicados nos itens 1 a 6 anterior.

Poderia, então, decidir-se pela prevalência da imposição tributária porque em termos formais a situação evidenciaria subsunção à matriz legal contida no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, a base presuntiva teria construção de acordo com a norma, enquanto o contribuinte não teria comprovado com provas *diretas* a origem dos recursos havidos nas contas bancárias; no entanto, da análise mais detalhada e com a consideração do conjunto probatório *indireto* presente nos documentos que instruem o processo, resulta conclusão pelo afastamento da dita incidência. Justifica-se.

Considerados apenas o indicativo dos cheques devolvidos, pode-se perfeitamente perceber que os créditos considerados resultam do exercício de uma atividade.



Nessa movimentação financeira, a presença de títulos, que podem ser da espécie notas promissórias de terceiros, mas também, com possibilidade de serem títulos possuídos por outras pessoas e entregues ao fiscalizado para compor levantamento de recursos, situação que permitiria o desconto destes pelo fiscalizado, por endosso. Esses dados também contribuem para a conclusão anterior, porque somente com o exercício de uma atividade estaria o contribuinte a deter títulos e promover descontos bancários, os protestos, as custas cartorárias, etc, com a frequência evidenciada no processo, ou seja presente em quase todos os meses do ano-calendário.

Agregam-se, ainda, a estes fortes indícios, a informação prestada pelo fiscalizado durante o transcorrer da fase procedimental sobre essa prática informal, atitude que permitiria ação da autoridade fiscal para conformar a exigência por subsunção em matriz legal específica e, também, as declarações prestadas por pessoas que conheciam sobre o exercício da atividade pela pessoa fiscalizada, fonte para a investigação dirigida a apurar a correta renda tributável omitida no período.

A contribuir em menor intensidade para essa linha de raciocínio, a falta de Declaração de Ajuste Anual – DAA, que poderia externar desorganização administrativa, mesmo motivo de ausência dos resultados obtidos nas transações informais, e o montante havido na aplicação em poupança, que apesar de externar evolução patrimonial positiva, não resulta em valor compatível com a base presuntiva identificada.

Agregados esses indicativos, tem-se que a pessoa exerceu uma atividade informal, da qual não é possível obter-se o montante de receita auferida. Em consequência dessa dificuldade, a impossibilidade de depurar a base presuntiva para fins de obtenção do montante correto da renda omitida e não classificável sob hipótese específica de incidência.

Conclui-se, pois, que a base presuntiva permite identificação ilegal de renda tributável omitida porque parte ou a integralidade não é portadora dessa natureza, uma vez que de origem no produto do exercício de uma atividade – comercial, industrial, ou de serviços – da qual uma parte de cada crédito constitui custos não considerados, enquanto a outra, efetivamente renda tributável, mas subsumível à fundamentação legal específica, porque resultado da exploração dessa atividade.

Assim, a manutenção do feito constituiria ofensa ao princípio da legalidade porque exigência de tributo sobre parcela a ele não sujeita, ou seja, sem que haja lei a amparar uma parte da exigência, enquanto a outra, por subsunção da renda efetivamente tributável (não possível de identificação com os dados do processo) à matriz legal inadequada.



O protesto da defesa contrário à falta de equiparação do sujeito passivo a pessoa jurídica, na forma do artigo 150, do RIR/99, não encontra sustentação na situação fática, uma vez que apenas há provas do exercício de uma atividade, mas não se pode afirmar com os dados do processo quanto às características necessárias à subsunção à essa matriz legal, ou seja se realmente ao exercício da atividade corresponderia uma efetiva equiparação à pessoa jurídica.

Em seguida, passa-se aos esclarecimentos às colocações feitas pela digna autoridade fiscal, principalmente em respeito pela sua formação ética e dedicação com que executa seus trabalhos.

Quanto às considerações a respeito da aplicabilidade do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, já foram objeto de abordagem nas justificativas postas na Resolução e neste voto.

Conveniente ressaltar, no entanto, que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, principalmente nas situações de ocorrência de atividades informais, caracterizadas pelo pequeno volume de transações em que inexistem fundamentos em documentos previstos na legislação tributária e civil, devem ser objeto de investigação com foco na obtenção da correta renda tributável ou fato jurídico tributário do período. Realmente as declarações entre particulares não se prestam como provas perante terceiros, conforme artigos 131, 135 e 1.067, do Código Civil, aprovado pela Lei nº 3.071, de 1916, no entanto, constituem indícios de que uma atividade informal poderia ter sido desenvolvida no passado e serviria para desenvolver investigação no local junto às pessoas e o comércio. A autoridade fiscal questionou a complementação das provas pelo fiscalizado, como informações de despachantes policiais, DETRAN e comerciantes concorrentes, no entanto, estes dados também poderiam ser por ela obtidos, considerada a conformação da atividade investigatória pela busca da verdade material. Há previsão legal para essa atitude no artigo 845, § único, do RIR/99, que tem fundamento no artigo 79, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943.

A capacidade contributiva é direcionamento que deve ser observado pelo legislador, mas constitui um dos requisitos subsidiários ao aplicador da norma no sentido de constatar se o tributo resultante da incidência constitui uma exigência justa na forma do texto legal e dos demais princípios que estão a conformar a correta exigência tributária. Ao contrário do afirmado, a capacidade contributiva constitui causa para a incidência tributária e assim está sempre relacionada à *disponibilidade e variação patrimonial* positiva e sem lastro na renda declarada, porque estas, em termos de Imposto de Renda, contribuem para formação do fato gerador.

Afirmado que a possibilidade de lançamento sob outra modalidade implicaria em "*crime de advocacia administrativa*" em favor do fiscalizado e passível de conduta sujeita à representação penal.

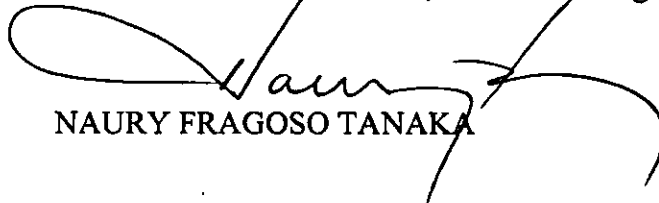


Divirjo dessa premissa e conclusão. A outra modalidade de incidência poderia ter por situação de referência ou fato jurídico tributário a renda resultante do conjunto dos fatos econômicos dos quais participou o fiscalizado no período, identificados por meio de uma investigação mais aprofundada, em composição com os dados já conhecidos: os depósitos e créditos bancários e demais havidos nos meios informatizados da Administração Tributária.

Consideradas as justificativas e fundamentos deste voto, rejeita-se a questão preliminar na qual o protesto pela irretroatividade da Lei nº 10.714, de 2001, e quanto ao mérito, deve o recurso ser PROVIDO para afastar integralmente a incidência tributária.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de agosto de 2007



NAURY FRAGOSO TANAKA

Declaração de Voto

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a Lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu **princípios** que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regra-matriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:” (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei nº 9430/1996:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o 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.”

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

“§ 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.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de agosto de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA