



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Recurso n.º : 139.324
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : EDUARDO DOS SANTOS RODRIGUES
Recorrida : 7.ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 07 de dezembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.239

PRAZO PARA RECURSO - CIÊNCIA DA DECISÃO - A intimação para ciência de acórdão sobre pleito do contribuinte pode ser feita por via postal. No entanto, para ser válida a intimação, necessário se torna que, no Aviso de Recepção, conste a data de ciência da intimação, sob pena de não produzir o efeito de dar início à contagem de prazo para interposição de recurso junto aos Conselhos de Contribuintes.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Retroage a lei que amplia os meios de fiscalização, pois o princípio da irretroatividade somente atinge os aspectos materiais do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RENDIMENTOS - Se existentes, nos autos, elementos de prova que indicam a existência de atividade habitual de comércio ou de serviços pelo Contribuinte, deve ser afastada a presunção legal de omissão de rendimentos resultante de depósitos bancários sem origem comprovada.

Preliminar rejeitada.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDUARDO DOS SANTOS RODRIGUES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER do recurso, por tempestivo. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e José Oleskovicz que julgam a intempestividade da peça recursal. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o

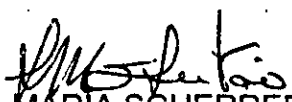
AR



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhe. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz que nega provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Recurso n.º : 139.324
Recorrente : EDUARDO DOS SANTOS RODRIGUES

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância consubstanciada no Acórdão DRJ/SPO II n.º 4.979, de 14/11/2003, fls. 261 a 267, v-l, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração - AI, de 21/2/2002, fl. 3, v-l, para o exercício de 1999, com crédito tributário de R\$ 1.135.915,86, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente.

A conduta infratora, não caracterizada como crime, consistiu em deixar o sujeito passivo de oferecer à tributação rendimentos tributáveis, de espécie desconhecida porque identificados por presunção legal prevista no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, em todos os meses do ano-calendário de 1998, no montante anual de R\$ 1.879.867,93, fl.6, v-l.

Durante o procedimento o sujeito passivo foi intimado em diversas oportunidades a apresentar provas da relação comercial que mantinha com os produtores de ovos do município de Bastos, SP, no entanto este não conseguiu atender satisfatoriamente essa demanda.

De início, apresentou 3 (três) declarações de produtores de ovos nas quais confirmada sua participação como intermediário, não acompanhadas de provas dessa ligação.

Em seguida, tentando melhorar as justificativas à autoridade fiscal sobre a sua atividade de intermediação, o sujeito passivo encaminhou correspondência em 30 de novembro de 2001, fl. 77, v-l, na qual informado sobre seu cadastramento como comerciante na Junta Comercial do Estado de São Paulo, indicou as empresas Maneco- Com. de Aves Vivas e Ovos Ltda,



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Distribuidora de Ovos Vieira Ltda, Distribuidora de Ovos União Ltda, com as quais efetivara negócios e juntou cópia de 20 (vinte) notas fiscais de produtores rurais que entregaram mercadorias a essas empresas por meio de sua atuação.

Assim, existiam indícios de que o fiscalizado praticara atividade comercial, mas o procedimento investigatório não conteve buscas para instruir o processo com provas nessa direção, mediante ação de iniciativa da própria autoridade fiscal, por diligência.

A peça recursal foi apresentada em 29 de janeiro de 2004.

Quanto à tempestividade, válido esclarecer que o referido AR contém o campo relativo à data de recepção pelo destinatário não preenchido, carimbo de recepção da unidade dos correios da cidade de Bastos com data de 17/12/03 e esta também foi aposta pelo funcionário Claudio de Souza, mat. 8.917.467-4. Na folha tipo A4 que serviu para compor esse documento no processo consta Termo de Juntada assinado pelo TRF Ricardo Parusolo Budóia, com data de 22/12/2003.

A peça recursal conteve pedido pela nulidade do feito em razão deste conter utilização retroativa de legislação mais recente, com infringência de norma válida em momento anterior. No entender da defesa os efeitos das leis n.º 10.174, de 2001 e da LC n.º 105, de 2001, não poderiam ser válidas para fatos anteriores à data de publicação desses atos legais, no caso os dados bancários do ano-calendário de 1998. No mesmo sentido, julgado judicial do TRF 4ª Região, 2001.71.04.002602-1-RS, DJU de 12/2/2003, e diversos da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Quanto ao mérito, protesto por ter a exigência do tributo suporte exclusivo nos depósitos e créditos bancários, na contramão do entendimento anterior manifestado pela Administração Tributária, como



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

exposto em acórdãos da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais e das 2ª e 4ª Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Na seqüência, o sujeito passivo reiterou a argumentação posta durante a fase procedimental a respeito de sua atividade de intermediador na comercialização de ovos, produzidos em Bastos, SP. Em complemento, apresentou cópias da Declaração Cadastral – Produtor – DECAP, dos produtores Gilberto Hiroshi Kyono, Edison Yoshihiko Kawakita, Teruo Munakata, entre outros, e cópias dos cheques do Banco Bradesco SA, emitidos por este sujeito passivo, nominais, em favor dessas pessoas, nos diversos meses do ano.

Segundo a defesa, tais cheques comprovam a transferência de recursos aos produtores na ordem de R\$ 792.322,80, e para outros com os quais realizado pequeno quantitativo de operações, R\$ 444.800,80, que juntos resultam R\$ 1.237.123,60, fl. 280, v-II.

Quanto à diferença entre esse valor e aquele que serviu de suporte à presunção legal, R\$ 1.879.867,93, dar-se-ia pela falta de cópias dos cheques inferiores a R\$ 1.000,00 que não foram solicitadas para compor a defesa, falta de entrega das cópias de cheques solicitadas ao Banco do Brasil SA, e em decorrência das datas de compensação dos cheques que não coincidem com aquelas da emissão, em função da prática de pagamentos pré-datados.

Esses são os argumentos que integraram a peça recursal.

Arrolamento de bens no processo 13830.000335/2002-71, conforme informado no despacho de fl. 1.144, v-V.

É o relatório.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

A análise das condições de admissibilidade do recurso demonstra a sua ineficácia motivada pela interposição a destempo.

Como evidenciado no Relatório, a peça recursal foi apresentada em 29 de janeiro de 2004, cerca de 50 (cinquenta) dias da Intimação ARF/TUP/192/2003, de 11 de dezembro de 2003, fl. 271, v-II.

Mesmo considerando que o campo do AR relativo à data de recepção não tenha sido preenchido, permitido considerar que a ciência ocorreu em 17 de dezembro de 2003, data aposta, teoricamente, pelo funcionário dos Correios.

Para que se decida por esse referencial basta verificar que não há carimbo dos Correios indicadores de outra data, ou seja, a correspondência foi recebida na agência dos Correios de Bastos em 17/12/2003 e entregue nesse mesmo dia. A complementar esse entendimento, o despacho de funcionário da unidade de origem para fins de juntada do AR, com data de 22 de dezembro de 2003, fl. 273, v-I. Ou seja, entregue a correspondência em 17/12/2003, esta foi devolvida da agência dos Correios da cidade de Bastos para aquela da cidade de Tupã, que entregou o comprovante à referida Agência da Receita Federal. Esse trajeto demandou 5 (cinco) dias. Observe-se que esse tempo é igual àquele resultante da elaboração da Intimação em 11/12/2003, e a data de entrega em Bastos, 17/12/2003.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Considerando que a correspondência foi recebida em 17/12/2003, conforme consta do AR, fl. 273, v-I, o direito de recorrer, em 29 de janeiro de 2004, encontrava-se perempto.

A ação retardada e não acolhida pela lei, caracteriza a figura conhecida como perempção¹ e que pode ser traduzida como o exercício de um direito em momento posterior àquele em que deveria ter sido exercido.

Isto posto, considerando que divirjo da tese da defesa e do posicionamento da unidade de origem quanto à tempestividade, tenho como ocorrida a perempção, motivo para que meu voto seja no sentido de não conhecer do recurso.

Como não foi predominante a interpretação a respeito da tempestividade do recurso, passa-se à análise das questões que o integraram.

Quanto à nulidade do feito pela irretroatividade da norma contida na lei n.º 10.174, de 2001, o sujeito passivo traz entendimento no sentido de que enquanto válida a norma do artigo 11, § 3º da lei n.º 9.311, de 1996, a primeira, eliminadora da vedação do uso dos dados bancários para fins de suporte às fiscalizações de outros tributos que não a CPMF, não poderia ser aplicada.

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

¹PEREMPÇÃO – (...) Mas, no sentido técnico do Direito, perempção tem conceito próprio, embora resulte na extinção ou na morte de um direito. E, assim, exprime propriamente o aniquilamento ou a extinção, relativamente ao direito para praticar um ato processual ou continuar o processo, quando, dentro de um prazo definido e definitivo, não se exercita o direito de agir ou não se pratica o ato. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

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

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

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

Ocorre que até a publicação da lei n.º 10.174, de 2001, tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente.

A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para frente", pois, frise-se, somente a partir dela, deflagaram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

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

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que permite em seu parágrafo primeiro, a utilização da lei mais recente quando esta



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

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 haja exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no caput sobre o lançamento reger-se pela lei então vigente, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência.

Os julgados trazidos pela defesa constituem norma individual e concreta entre as partes litigantes, mas não operam efeitos para fins de imposição perante outras lides.

Em termos de jurisprudência, verifica-se que, em contrário à tese da defesa, há matéria semelhante objeto de análise pelo Poder Judiciário, em nível de Superior Tribunal de Justiça, oportunidade em que foi mantida a exigência e considerada válida a incidência da referida norma nas mesmas condições que esta: Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-0), DJ de 16/02/2004, pág. 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.”

Passando à questão voltada ao mérito, o protesto contra a exigência do tributo com suporte exclusivo nos depósitos e créditos bancários, na contramão do entendimento anterior manifestado pela Administração Tributária, decorre da obediência às normas vigentes nos períodos de incidência, ou das diversas situações individuais que podem permitir afastar a incidência tributária com suporte na dita presunção.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

As decisões administrativas que externem impossibilidade da exigência de tributo com suporte em depósitos bancários não implicam em contradição à norma do artigo 42, citada, uma vez que válidas apenas nas situações individuais em lide, as quais contiveram fatos não sujeitos à sua aplicabilidade.

A caracterização do fato gerador do tributo, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários, decorre da figura jurídica da presunção legal, nesta situação estribada no referido artigo 42.

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

Vale salientar que a presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker², tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

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

É permitido o uso da dita presunção quando evidenciado que o contribuinte ou a situação identificada pela Autoridade Fiscal externe algum dos requisitos especificados no artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, regulador da forma de exigência.

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

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

Assim, depósitos ou créditos bancários, individualmente considerados, podem expressar a renda auferida e em poder do contribuinte, se não justificados por recursos não tributáveis ou rendimentos declarados. Trata-se de presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*³, que possibilita ao Fisco atribuir fato gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

³ *Juris tantum* - Exprimindo o que resulta ou é resultante do próprio Direito, serve para designar a presunção relativa ou condicional, e que, embora estabelecida pelo Direito como verdadeiro, admite prova em contrário. Presunção *juris tantum*. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Ob. citada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

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

Passando à argumentação posta na seqüência, que tem por fundo a presença de uma atividade comercial de intermediação de ovos e outros produtos, na região do município de Bastos, SP, verifica-se que esta se apresenta mais consentânea com a situação.

Durante a fase procedimental, o sujeito passivo havia informado a respeito de sua atividade de intermediador ou de comércio de ovos, conforme citado no Relatório. Naquela oportunidade, apresentara cópias de notas fiscais de produtor e declarações de produtores de ovos, mas sem que fossem demonstrados os vínculos com os depósitos ou ligação entre os fatos.

Em conseqüência desse posicionamento, a autoridade fiscal solicitou que fosse comprovada a atividade com o recebimento das vendas perante o adquirente, a entrega dos valores aos produtores, a documentação fiscal, entre outros elementos relativos às operações⁴.

A vinda das cópias dos cheques, via peça recursal, permite, ainda, que com precariedade dos requisitos necessários à construção das situações havidas no passado, concluir que realmente a razão se encontra com o sujeito passivo.

Essa análise requer conhecimento dos conceitos relativos à prova e às espécies de prova *direta* e *indireta*, pois não se vislumbra no processo documentos portadores de identificação do ciclo comercial completo.

⁴ "Obs: O contribuinte deverá demonstrar as transações completas, ou seja, desde sua compra, com cópia do cheque, e demonstração através de extratos bancários, utilizado para pagamento ao produtor, com os respectivos documentos, até a venda da **mesma mercadoria adquirida**, com cópias inclusive dos documentos referente aos recebimentos, ou seja, dos cheques recebidos, ou demonstração através de extratos bancários, coincidente em datas e valores." Excerto do Termo de Constatação e Intimação - FIANA n.º 57/2001, de 3/12/2001, fl. 105, v-l. (Realce do autor).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Necessário, então, breve digressão para a vinda de tais esclarecimentos ao voto.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann⁵, "*prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato*".

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior⁶ (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir.

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

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

Em complemento, necessário identificar os elementos discriminatórios da prova, e para esse fim, o apoio nos ensinamentos de Paulo

⁵ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

⁶ HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

C B Bonilha⁷ que, com suporte no entendimento de Nicola Framarino Dei Malatesta⁸, indica a presença de três critérios distintivos: o sujeito, o objeto, e a forma, ou seja, quanto à origem, à natureza, e ao modo de sua produção em juízo.

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

Como esclarece o referido autor, o *objeto* da prova é o fato por provar-se, e sob esse aspecto, as provas então podem dividir-se em *diretas* e *indiretas*. Seguindo tais ensinamentos, a prova *direta* refere-se ou consiste no próprio fato probando, enquanto a prova *indireta* tem por referência fato distinto deste, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fim colimado. São provas indiretas as presunções e os indícios.⁹

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

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

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

⁷ BONILHA, Paulo C. Bergstron. Ob citada, pág. 83.

⁸ MALATESTA, Nicola Framarino Dei. A lógica das provas em matéria criminal, tradução de Alexandre Augusto Corrêa, vol. I, Saraiva, São Paulo, 1960, págs. 124-127.

⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª Ed., São Paulo, Dialética, 1997, pág. 81.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Fechando o parêntese a respeito da prova, retorna-se à análise dos fatos.

Nesta situação, o fato¹⁰ que serviu de base à incidência foi obtido pela ocorrência de outro: os depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

Então, quanto à ligação com a hipótese abstrata prevista no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, na parte tocante à existência concreta de valores em conta bancária, não há qualquer dúvida e o ato administrativo está perfeito.

A divergência que permanece é quanto à integralidade dos ditos valores como renda.

Os depoimentos e declarações, isoladamente considerados, não contêm força probante suficiente para afastar a incidência do tributo no processo administrativo tributário, quando esta ocorre com suporte em outros documentos considerados como prova *direta*.

No entanto, como explicitado no início, quanto ao objeto e sob a forma de prova *indireta*, do tipo "*indiciária*", um conjunto de declarações pode constituir demonstração de que o fato considerado ocorrido pelos representantes do Fisco não se configurou concretamente com os mesmos aspectos jurídicos que permitiram sua subsunção à hipótese normativa abstrata.

Assim, conveniente análise do conteúdo de tais documentos para construção da situação fática com base nos conceitos extraídos.

¹⁰ A referência ao fato, no singular, tem por objeto o fato jurídico tributário completo do qual participou o sujeito passivo no ano-calendário de 1998, isto é, o conjunto dos fatos econômicos que o integram.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

Em seguida, passa-se à composição dos dados que os documentos do processo permitem extrair e irão colaborar na construção dos fatos:

1. O sujeito passivo não havia apresentado Declaração de Ajuste Anual – DAA, conforme possível extrair do Termo de Início da Ação Fiscal, de 21/3/2001, fl. 12, v-I e da resposta a este, em 31/7/2001, fl. 24.

A falta desse documento e a carência do procedimento quanto ao levantamento de dados patrimoniais do sujeito passivo, não permitem concluir sobre o seu crescimento econômico havido no período.

2. Em uma primeira tentativa de justificar a origem dos depósitos, o sujeito passivo trouxe ao procedimento investigatório, declarações de produtores de ovos que continham indicação de sua participação nas vendas como intermediador.

3. Em seguida, o sujeito passivo, tentando melhorar as justificativas à autoridade fiscal sobre a sua atividade de intermediação, encaminhou correspondência em 30 de novembro de 2001, fl. 77, v-I, na qual informou sobre seu cadastramento como comerciante na Junta Comercial do Estado de São Paulo, indicou as empresas Maneco- Com. de Aves Vivas e Ovos Ltda, Distribuidora de Ovos Vieira Ltda, Distribuidora de Ovos União Ltda, como pessoas que poderiam informar sobre sua atividade, e juntou cópia de 20 (vinte) notas fiscais de produtores rurais que entregaram mercadorias a essas empresas por meio de sua atuação.

4. Os extratos do Banco Bradesco SA, no qual presente o maior volume de transações, denotam que a movimentação bancária do período foi caracterizada por créditos seguidos de diversas saídas por cheques ou transferências entre contas.

Tomando o mês de fevereiro como exemplo, vê-se que ocorreram depósitos significativos nos dias 3, 4, 6, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20,



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

25 e 26, e em contrapartida ao ingresso desses valores, 43 (quarenta e três) pagamentos por cheques, a maioria, de valores significativos.

Considerando a existência de depósitos em 12 (doze) dias e que o mês de fevereiro desse ano teve 24 (vinte e quatro) dias úteis, nestes incluídos os sábados, a provável atividade desenvolvida teria uma frequência de 2 (dois) dias, ou seja, a cada período de dois dias o sujeito passivo ou seu representante comercializaria uma carga do produto ou produtos.

5. Dos citados extratos bancários e do mesmo mês, possível ainda, extrair outra informação, a presença de 19 (dezenove) cheques devolvidos.

Esse dado significa que os depósitos considerados contiveram cheques e estes, por algum motivo, não foram honrados na data especificada.

Sob outra perspectiva, indicativo de que os depósitos não constituíram, integralmente, renda da pessoa fiscalizada, porque produto de uma atividade em que terceiros pagaram determinada quantia, por cheques, e não conseguiram fundos suficientes para cobrir a demanda financeira.

6. Possível extrair, ainda, do referido extrato e mês, que os depósitos e créditos por transferências totalizaram R\$ 134.082,15, enquanto os pagamentos por cheques, R\$ 98.339,64, e os cheques devolvidos, R\$ 25.757,14. Assim, a provável renda extraída dessa movimentação estaria situada em R\$ 12.741,46 (R\$ 136.838,24 – R\$ 96.036,52 – R\$ 25.757,14), que é um valor bastante distinto, em termos quantitativos, de R\$ 108.275,13, considerados pela autoridade fiscal.

7. Os cheques devolvidos também permitem visualizar que o sujeito passivo poderia ter comercializado mercadorias em pequenas quantidades, pois do referido extrato e período, constam devoluções de cheques depositados em valores de R\$ 7,00, R\$ 15,60 e R\$ 36,94.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

8. Na peça recursal foram juntadas cópias de cheques nominativos a diversos produtores de ovos e a outras pessoas, que totalizam conforme consta desse documento cerca de R\$ 1.237.123,60, quando os depósitos e créditos resultaram soma de R\$ 1.879.867,93. A diferença estaria justificada, segundo o recurso com valores inferiores a R\$ 1.000,00 dos quais não foram obtidas cópias de cheques, entre outras justificativas.

Esses os dados que permitem decidir.

A tese da defesa está centrada na hipótese de que os créditos bancários não externam renda, mas resultado da venda de ovos, por intermediação entre produtores da cidade de Bastos, e atacadistas ou vendedores dos grandes centros. Nessa linha, tais créditos não poderiam constituir base de cálculo do tributo porque não conteriam os requisitos da renda tributável, uma vez que esta somente estaria caracterizada pela diferença entre esses valores, o custo das mercadorias, e os demais gastos inerentes à atividade.

Colocando a referência nessa argumentação, verifica-se que houve apresentação das declarações de produtores de ovos, no sentido de que o sujeito passivo intermediava seus produtos, fls. 66 a 68, v-l.

Na seqüência, informado sobre algumas das empresas que adquiriram essa mercadoria por intermediação do sujeito passivo e juntadas notas fiscais de produtor para comprovar as transações.

A vinda dos cheques nominativos a diversos produtores de ovos, que tiveram essa atividade comprovada com a juntada de cópia da Declaração Cadastral – Produtor – DECAP, conjugada com as declarações e as notas fiscais de venda, constitui comprovação de um ciclo comercial ou de compra e venda da mercadoria ou de intermediação simples, mediante recebimento de comissões pela venda. Ou seja, não existiria lógica no repasse habitual de moeda a terceiros, produtores de ovos, comprovado pelos cheques



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

nominativos juntados à peça recursal, se não fosse pela prática de uma ou de ambas as atividades citadas.

Como o referido ciclo não se encontra completo porque faltam dados identificativos das partes adquirentes dos produtos, necessário outros elementos para formar a prova indiciária.

Ainda a corroborar essa tese, a pequena presença de moeda em conta bancária resultante da diferença entre os créditos no mês de fevereiro – verificado por este relator – e as saídas por cheques, considerando nesse cálculo as devoluções de cheques devolvidos. Esse cálculo, isoladamente considerado, nada significaria em termos jurídicos, mas quando em conjunto com os demais - declarações prestadas pelos produtores rurais, cheques nominativos, devolução de cheques, freqüência de depósitos em confronto com a hipótese aventada pela defesa e, por último, o quantitativo de cheques – este cálculo contribui para a convicção de que os créditos bancários não correspondem à renda considerada omitida.

Isto posto, com utilização do raciocínio indutivo¹¹, conclui-se que os fatos-base considerados pela autoridade fiscal para compor a renda omitida – depósitos e créditos bancários - não podem ser mantidos como inicialmente considerados, pois demonstrado está que não correspondem ao fato presumido, ou seja, à renda omitida.

Em complemento, eventual argumento quanto à possibilidade de corrigir o feito para fins de verificar sobre base de cálculo residual, deve ser afastado. Para esse fim, deveria o julgamento ser convertido em diligência

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



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

que teria por objeto a verificação individualizada dos créditos bancários quanto à origem, ou seja, obtenção de cópias de todos os comprovantes de depósitos, dos cheques que os integraram e, desse conjunto, excluir aqueles atinentes à comercialização de mercadorias, porque renda tributável sob outra fundamentação legal e não compatível com este Auto de Infração. Os depósitos restantes poderiam continuar sob este lançamento, caso superiores ao limite legal para exigência.

No entanto, ressalte-se que essas verificações deveriam ter sido efetivadas durante a fase procedimental, quando o sujeito passivo havia informado os dados da atividade praticada, apesar das precárias provas de fundo.

Assim, o fato de encontrar-se o conjunto de depósitos e créditos sob suspeita não constitui um simples inconveniente na formalização do ato, que poderia ser objeto de saneamento¹² por interveniência da autoridade fiscal, lançadora, via conversão do julgamento em diligência. Trata-se de um processo incorretamente construído, porque a investigação sobre dados da atividade praticada foi insuficiente, e permitiu que a base de cálculo não constituísse expressão da renda tributável omitida.

Poderia ser concluído, então, pela anulação do feito, em razão da evolução inadequada do procedimento em confronto com as normas de regência, uma vez que não foram verificadas as indicações postas pelo sujeito passivo. No entanto, essa hipótese não é viável em razão de se encontrar externa àquelas fixadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sob outra perspectiva, consubstanciada a presença de uma atividade habitual de comércio ou de serviços, a pessoa física seria equiparada

¹² Saneamento na forma do artigo 60, do Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

a pessoa jurídica, enquanto os demais depósitos deveriam ser analisados sob outro referencial.

Isto posto, conclui-se pela imprestabilidade da base de cálculo formalizada pelo Auto de Infração, porque impregnada de dúvidas quanto à sua subsunção à hipótese de incidência do tributo, motivo para que meu voto seja no sentido rejeitar a preliminar de nulidade do feito pela irretroatividade da lei, e quanto ao mérito para dar provimento ao recurso em razão das provas que integraram o protesto do sujeito passivo e dos demais dados que compõem o processo.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 7 de dezembro de 2005.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury', with a large, sweeping flourish extending to the right.

NAURY FRAGOSO TANAKA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Redator Designado

Em que pese as razões expostas pelo Conselheiro Relator em seu voto, entendo, data vênia, que deve ser conhecido o presente recurso, por não restar comprovada sua intempestividade, já que não foi apurada a data da ciência, pelo Recorrente, da decisão recorrida, proferida pela DRJ/São Paulo, exarada em 14.11.2003.

Cumprе salientar que o Contribuinte foi intimado, pela Via Postal, da respectiva decisão. Contudo, a sua assinatura, ou de seu representante, não consta do respectivo A.R, e nele não está preenchido o campo indicativo da data de sua recepção pelo destinatário. Em que pese dito A.R. possuir o carimbo da sua recepção na unidade dos Correios da cidade de Bastos, em 17.12.2003, e de o mesmo ter sido devolvido e juntado aos autos em 22.12.2003, não se pode afirmar que a intimação foi formalmente realizada, já que ausente a ciência expressa do Contribuinte.

Conforme previsto no artigo 33 do Decreto 70235/72, que rege o procedimento administrativo fiscal, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da data de ciência, pelo sujeito passivo, da decisão recorrida. Entretanto, no presente caso, não se pode precisar a data da ocorrência da intimação e, por conseguinte, o início da fluência do prazo para apresentação do recurso.

Dessa feita, entendo que, em face às omissões contidas no referido AR, no que concerne à ausência de assinatura e da indicação da data de seu recebimento pelo Recorrente, não se pode afirmar que resta demonstrada a data de ciência da decisão recorrida e, por conseguinte, não se pode declarar a



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

Processo n.º : 13830.000200/2002-10
Acórdão n.º : 102-47.239

intempestividade do recurso, com base em presunção de que o Contribuinte foi intimado validamente em 17.12.2003.

Pelas razões expostas, VOTO no sentido de CONHECER do recurso, por tempestivo.

Quanto à análise das questões que integram o Recurso, acolho integralmente as razões expostas pelo Conselheiro Relator em seu voto, para rejeitar a preliminar de nulidade do feito, pela irretroatividade da Lei n. 10.174/2001, e, no mérito, dar provimento ao recurso. É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO