



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Recurso nº : 140.047
Matéria : IRPF – EX: 1998 e 1999
Recorrente : ANTÔNIO MARANGÃO
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 07 de julho de 2005
Acórdão nº : 102-46.941

DECADÊNCIA - O prazo para o exercício do direito de formalizar o tributo que deixou de ser recolhido, sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CIÊNCIA - PROVAS - Estando o processo instruído com provas da ocorrência dos fatos econômicos de fundo e sendo permitido o acesso a tais dados, na forma do artigo 3º, II, da Lei nº 9.784, de 1999, não materializa nulidade por obstrução à defesa a ciência do feito, mediante entrega do Auto de Infração acompanhado, apenas, de demonstrativos dos fatos-base, que deram suporte à presunção legal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DOMICÍLIO FISCAL - Comprovado o recebimento de intimações no domicílio fiscal anterior do sujeito passivo, inexistente cerceamento ao direito de defesa, pelo menor prazo para esse fim, se o encaminhamento do feito, para ciência, teve esse local como referência.

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

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

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - A renda omitida pela presunção legal contida no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, deve compor a base de cálculo anual do tributo para fins de obtenção do saldo, na forma do artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995.

PERÍCIA - Constitui prerrogativa do julgador decidir pela presença no processo de outros esclarecimentos técnicos de terceiros além dos documentos que o integram, para melhor formar sua convicção a respeito da situação fática, na forma do artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS - A presunção legal que tem suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, com fundo legal na norma do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte. Atendidos os requisitos dessa norma, permitida incidência do tributo sobre a soma, mensal, desses valores, uma vez que contém pressuposto de percepção de rendimentos de natureza tributável, de igual valor, e não declarados.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por ANTÔNIO MARANGÃO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos; REJEITAR as preliminares: I - de decadência; II - de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa; III - de inconstitucionalidade de lei. Acompanham o Conselheiro-Relator, pelas conclusões, na preliminar de decadência, os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Romeu Bueno de Camargo e Leila Maria Scherrer Leitão. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo que a acolhem. Por unanimidade de votos, REJEITAR o pedido de perícia. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'L. M. Scherrer Leitão', written in a cursive style.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury Frágoso Tanaka', written in a cursive style.

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Recurso nº. : 140.047
Recorrentes : ANTÔNIO MARANGÃO

RELATÓRIO

O litígio decorre da exigência de crédito tributário em montante de R\$ 5.152.591,70, mediante Auto de Infração, de 13 de novembro de 2002, fl. 3, v-l.

A penalidade aplicada foi aquela decorrente da norma inserida no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996.

Esse ato resultou de procedimento investigatório fiscal e teve por objeto corrigir conduta incorreta do sujeito passivo perante a legislação do Imposto de Renda, caracterizada por omissão de rendimentos nas Declarações de Ajuste Anual – DAA, fl. 149 a 174, v-l, em todos os meses do ano-calendário de 1997 e nos meses de janeiro a agosto e novembro e dezembro de 1998, identificada por depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, fatos-base da presunção legal presente na norma contida no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996.

Antes de passar às alegações do sujeito passivo, doravante SP, conveniente esclarecer que as cópias das DAA que constam do processo são aquelas localizadas às fls. 149 a 174, v-l, retificadoras e recepcionadas em 29 de dezembro de 2000.

Nesses documentos, os rendimentos anuais oferecidos à tributação totalizaram R\$ 221.562,75 no ano-calendário de 1997 e R\$ 39.852,65 no seguinte. No primeiro, as principais fontes de renda foram a Transmarangão – Construtora e Conservadora de Estradas Ltda – R\$ 72.000,00 – a Prefeitura Municipal de Garça – R\$ 14.400,00 – a Bradesco – Previdência e Seguros SA – R\$ 47.075,43 – e a atividade rural que apresentou resultado positivo de R\$ 86.922,60; no segundo ano, mantidas as mesmas fontes, mas em montantes inferiores.

No ano-calendário de 1997, constam, ainda, rendimentos isentos e não tributáveis na rubrica “atividade rural”, de R\$ 200.505,97, e a título de “Correção



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

do Custo/95, lucro na alienação de bens/direitos de pequeno valor ou do único imóvel; redução do ganho”, o valor de R\$ 303.702,70, enquanto rendimentos de tributação exclusiva, R\$ 19.157,53. No ano seguinte, a título de Rendimentos Isentos e Não tributáveis, na rubrica “Correção do Custo/95, lucro na alienação de bens/direitos de pequeno valor ou do único imóvel; redução do ganho”, em valor de R\$ 67.570,30, enquanto Rendimentos de Tributação Exclusiva, na rubrica “Ganhos de capital na alienação de bens ou direitos”, R\$ 72.898,74.

O patrimônio do SP em 31 de dezembro de 1.997, totalizou R\$ 4.299.366,37, com dívidas de R\$ 188.361,53, e ao final do ano-calendário seguinte, R\$ 3.409.007,46, e dívidas em montante de R\$ 42.130,18.

A composição do patrimônio ao final do ano-calendário de 1998, era, em síntese, de 2 (dois) apartamentos, 2 (dois) terrenos com casa, 4 (quatro) terrenos, 5 (cinco) prédios ou imóveis comerciais, 1 (uma) fazenda com 305,4 ha, 12 (doze) automóveis, e 90% das quotas de capital da empresa Transmarangão – C Cons. De Estradas Ltda., em valor de R\$ 2.079.000,00, entre outros.

A ação fiscal teve início em 4 de dezembro de 2001, e o SP solicitou prorrogação do prazo para atendimento ao pedido inicial de esclarecimentos em mais 30 (trinta) dias, fl.103, sendo esta reiterada em 6 de fevereiro de 2002 e em 5 de março desse ano, em razão do atraso na entrega dos extratos bancários pelas instituições financeiras.

Não sendo atendida a solicitação, autorizada pela Administração Tributária a requisição de ofício da dita documentação, via Requisições de Informação sobre a Movimentação Financeira – fls. 175 a 189.

Obtida a documentação bancária, a Autoridade Fiscal procedeu às exclusões de transferências de outra conta do mesmo titular – cerca de R\$ 247.400,00, após correção¹ - e intimou o SP a justificar e comprovar os depósitos e

¹ Correção indicada na folha de continuação do Auto de Infração, fl. 5.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

créditos localizados nos períodos, conforme Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 17 de setembro de 2002, fl. 114.

Em 26 de setembro de 2002, o SP entregou comunicado no qual solicitou prazo para o atendimento em razão das dificuldades para lembrança e localização de comprovantes dos negócios praticados, fl. 142. Em 30 de setembro desse ano, concedida prorrogação em mais 20 (vinte) dias, fl. 143.

Em 24 de outubro de 2002, o SP pediu pela exclusão de valores relativos a "Avisos de Créditos por Cobrança e Cheques Devolvidos", "Liberação Antecipada", "Transferências entre contas", "Transferências entre agências", ou simples "Transferências", fl. 145 e 146.

Nessa oportunidade, reiterada a origem dos depósitos e créditos nos rendimentos declarados, nas vendas de bens móveis e imóveis, cotas de capital, atividade agropecuária e nos empréstimos obtidos. Informado, ainda, que por ser sócio da empresa Transmarangão - C C de Estradas Ltda., suas contas bancárias abrigaram valores que eram da pessoa jurídica. Não foram juntados documentos para comprovar as alegações.

A Autoridade Fiscal, com base nos rendimentos declarados pelo sujeito passivo e nas informações prestadas em atendimento à solicitação contida no Termo de Intimação lavrado em 5 de novembro de 2002, fls. 147 e 148, elaborou planilha na qual detalhados os rendimentos mensais percebidos para exclusão dos valores que permitiram identificar a renda omitida em cada mês, conforme Auto de Infração, Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 5.

O total de valores, em Reais, movimentados nas contas bancárias:

Banco.....	AC 1997.....	AC 1998
B Brasil.....	747.034,19.....	42.500,00
Bradesco	5.159.836,91.....	1.970.111,01
Santander.....	171.462,83.....	0



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

HSBC.....122.450,00.....0

Nossa Caixa..... 401.000,00.....144.777,30

Itaú.....6.700,00.....5.500,00

Esses os fatos.

Não conformado com a exigência tributária o SP interpôs impugnação em 19 de dezembro de 2002, fls. 3.346 a 3.377, na qual expôs seus motivos de fato e de direito, dando início à lide administrativa fiscal.

Julgada em primeira instância, pelo respeitável colegiado da 6ª Turma da DRJ em São Paulo, II, a lide teve decisão favorável ao sujeito ativo, sendo o feito considerado procedente, por unanimidade de votos, conforme Acórdão DRJ/SPOII nº 5.459, de 19 de dezembro de 2003, fls. 3.385 a 3.408, v- 14.

Conhecendo esse ato em 16 de março de 2004, o representante legal Alfredo Mancelloni, interpôs peça recursal em 15 de abril desse ano, fls. 3.412 a 3.450, v-14, na qual contestou as interpretações nele contidas, como se expõe a seguir.

De início protestou contra o entendimento a respeito do marco inicial para contagem do prazo decadencial, que estaria em conflito com a forma de lançamento a que se subsume o tributo, a construção do seu fato gerador durante o ano-calendário e o ajuste ao final deste.

Contendo a lei nº 7.713, de 1988, norma determinante da incidência mensal do tributo, esta reafirmada pelo artigo 4º da lei nº 9.250, de 1995, a interpretação no sentido de que o fato gerador do tributo é construído durante o ano-calendário e concluído ao final desse período, corresponderia a uma contradição entre a norma e o posicionamento.

Afirmou o recorrente que o próprio texto do artigo 42, §§ 1º e 4º, da lei nº 9.430, de 1996, contém determinação para que a tributação ocorra no mês em que considerados percebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Conjugando essa norma com aquelas dos artigos 1º a 3º da lei nº 7.713, citada, conclui que a Declaração de Ajuste Anual – DAA serve apenas para cálculo de eventuais saldos de tributo a pagar ou a restituir, enquanto a data-base para o ajuste anual fixa momento do “*mero acerto de contas para instruir a declaração a ser apresentada*”, mas não traduz a data de ocorrência do fato gerador.

E, nesse raciocínio, o fato gerador do tributo seria mensal, interpretação que permite concluir pela ineficácia da exigência, por caducidade, para os fatos anteriores a novembro de 1997.

Em complemento, pedido pela nulidade do feito, pela Autoridade Fiscal ter desconsiderado a ocorrência do fato gerador mensal do tributo.

A reforçar a posição, acórdãos 102-46.045, DOU de 19/12/2003; 102-45.993, DOU de 19/12/2003; 102-45.692, DOU de 7/5/2003, e 102-45.914, DOU de 17/5/2003, cujas ementas transcreveu: Cabe observar que esses julgados são frutos do trabalho do v. colegiado desta E. Câmara, e tiveram como relatores os Conselheiros Geraldo Mascarenhas Lopes Cansado Diniz, Leonardo Magalhães, Nauray Fragoso Tanaka, e Amaury Maciel, e este relator não seguiu a linha de interpretação vencedora.

Outro aspecto contestado pelo recorrente foi o óbice ao direito de defesa.

Essa preliminar teve suporte em duas situações: (a) a formalização do ato administrativo e a ciência ao sujeito passivo sem que fosse acompanhado de cópias dos extratos bancários de referência; e (b) o domicílio fiscal do sujeito passivo distinto daquele tomado pela Administração Tributária.

O primeiro constituiu óbice à ampla defesa porque o SP não teve acesso aos demais dados que integraram a movimentação financeira, com conseqüente restrição ao prazo legal para a defesa e o exercício pleno desse direito, enquanto o segundo, resultou em impedimento de acesso aos dados do



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

processo, porque este permaneceu em Marília, quando o SP estava localizado em São Paulo.

Afirmou que o julgador *a quo*, mediante consulta a sistema da SRF verificou que na data da lavratura do AI – 13/11/2002 – o SP mantinha endereço na cidade de São Paulo, no entanto, dissimulou a gravidade do procedimento inibidor patrocinado pelo Fisco.

A respeito do encaminhamento das provas que dão suporte à exigência, ensinamentos de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López (em Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, 2002, pág. 238). Também, James Marins (em Direito Processual Tributário Brasileiro, 2ª Ed, Dialética, 2002, pág. 270), Luiz Henrique Barros Arruda (em Processo Administrativo Fisca – Manual. Ed. Resenha Tributária, Janeiro de 1993, pág. 50), Clélio Berti (em Processo Administrativo Fiscal Comentado – Teoria e Prática. Ed. Ícone Ltda, pág. 49).

A reforçar a posição, acórdãos 103-11387, DOU de 17/7/1992; CSRF – 01-03.902, DOU de 4/7/2003, e 106-2654, DOU de 13/12/1990, cujas ementas transcreveu.

A irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001, foi outro aspecto a compor os protestos do recorrente.

Para fundamentar seu entendimento, reiterou a fundamentação que constituiu a impugnação: as normas que integram o artigo 5º, inc. XXXVI e LVI, da CF/88, art. 105 do CTN, art. 30 da lei nº 9.784, de 1999, na Lei de Introdução ao Código Civil e jurisprudência do STF.

Contestou a característica de norma processual imposta à dita alteração, que permitiria a extensão dos efeitos aos fatos passados, considerando que no período encontrava-se válida a norma do artigo 11, § 3º da lei nº 9.311, de 1996.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Os fatos ocorridos no período de validade desta última constituiriam atos jurídicos perfeitos e direito adquirido das partes, regulados pela norma em vigor nesse tempo.

Jurisprudência do STF, HC nº 72.588-PB, no qual foi relator o Min. Maurício Correa, Informativo STF nº 35, de 10 a 14/6/96, HC nº 73.3461, de 11/6/96, Rel. Min. Octávio Galloti; e HC nº 73.510-0/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 12/12/97, pág. 65.565, sobre a teoria constitucional dos “frutos da árvore envenenada”, através da qual consagrado o entendimento de que a prova obtida por meios ilícitos contamina de ilicitude todas as demais do processo.

No mesmo sentido o RP 1451/DF, no qual foi relator o Min. Moreira Alves, DJ de 24/6/88, pág. 16.113, e o magistério de Leandro Paulsen, (em Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1998, pág. 256).

Também a jurisprudência administrativa consubstanciada nos acórdãos 104-19.695, DOU de 25/3/04; 104-19.625, DOU de 17/3/04; 104-19.407, DOU de 17/3/04, 104-19.304, DOU de 11/8/03 entre outros da mesma E. Câmara, nos quais manifestado o entendimento da inaplicabilidade da autorização contida na norma da lei nº 10.174, de 2001, aos fatos ocorridos antes de sua publicação.

Ainda a robustecer a tese, os ensinamentos de Hiromi Higuchi, em Imposto de Renda das Empresas, 28ª Ed. Atlas, 2003, págs. 664 e 665.

Concluído o raciocínio com pedido pela nulidade do feito.

Reiterado o pedido pela realização de diligência que teria fundo na recusa aos esclarecimentos prestados e a falta de interesse da Autoridade Fiscal em buscar a origem dos créditos bancários nas rubricas de “cobrança”, “crédito de serviço de cobrança”, “adiantamento de borderô”, “avisos de crédito”, “crédito automático”, “transferência entre contas”, “transferência entre agências”, “cheques devolvidos” e “vendas de ações”.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

As contas bancárias da pessoa física abrigariam recursos das pessoas jurídicas das quais o SP é sócio, principalmente da Transmarangão, identificada, em razão da distância entre a sede e as obras realizadas.

Quanto ao mérito, argumento no sentido de que o crédito tributário encontra-se dissociado dos fatos ocorridos, resultado de um procedimento fiscal que não pautou pela observação à preponderância do princípio da verdade material, que permite conformar a exigência ao princípio da legalidade.

No entender da defesa, o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, veio trazer ao mundo jurídico nova modalidade de hipótese de incidência do tributo, pois hipótese não albergada pelo artigo 43, do CTN.

Como o CTN, no art. 97, contém restrição para que o fato gerador do tributo seja aquele correspondente à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e no inciso IV, a fixação de alíquota e de base de cálculo, enquanto a lei a que se reporta a norma do CTN é a lei complementar, como define o artigo 146, III, da CF/88, a nova forma de imposição seria ilegal.

A robustecer a tese, a Remessa Oficial nº 94.03.081863-8 (3ª Turma do TRF 3ª Região), DJU de 30/7/97, pág. 57549, a Súmula 182 do extinto TFR, o acórdão nº 101-93956, no qual foi relator o Cons. Celso Feitosa Alves.

Outro aspecto posto na peça recursal, é a ofensa ao princípio da razoabilidade consubstanciado pela apropriação de rendimentos mensais ao SP que chegaram a R\$ 493.969,48 em 1997, e R\$ 165.490,75, em 1998.

Afirmado que tais quantias não coincidem com a realidade e evidenciam que o procedimento fiscal resultou em ofensa ao princípio da verdade material.

No mesmo sentido desse entendimento, os ensinamentos de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López, em Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, ed. 2002, pág. 63, e de James Marins, em Direito Processual Brasileiro, 2ª Ed. Dialética, pág. 177.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Na seqüência, o recorrente identifica e pede pela exclusão de créditos sob rubricas "cobrança", "crédito de serviço de cobrança", "adiantamento de borderô", "avisos de crédito", "crédito automático", "transferência entre contas", "transferência entre agências", "cheques devolvidos" e "vendas de ações", alegando que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal não conteve solicitação para justificar tais valores porque pedido pela "origem dos valores depositados", texto que excluiu os demais.

Protesto contra o procedimento no sentido de que não conteve observação à análise individual dos valores depositados ou creditados, mesmo após informação do SP de que provinham das pessoas jurídicas das quais participa.

Afirma que a desídia fiscal não pode prejudicar o SP, com a exigência de crédito tributário ilegal, exorbitante e injusto, e estende esse entendimento para os julgadores da lide, considerando apresentação de provas de que as receitas das pessoas jurídicas contém valores suficientes para justificar aqueles existentes nas contas bancárias do SP.

Contra a investigação superficial, ensinamentos de Aurélio Pitanga Seixas (em Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário, Forense, 2000, pág. 46) e a jurisprudência administrativa manifestada no Acórdão n~107-04310, DOU de 10/2/98.

Conclui a argumentação com pedido para que eventual renda considerada omitida seja tida como proveniente da atividade rural, com aplicabilidade dos critérios para sua apuração, pois não sendo identificada a espécie, uma vez por presunção legal, justo seguir aquela predominante.

Arrolamento de bens no processo 13830.001250/2002-14, conforme informado no despacho de fl. 3.453, v-14.

É o relatório.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

O conflito de normas que ocorreria entre a previsão para a incidência mensal do tributo e o ajuste anual, este último tomado como referência pela Autoridade Fiscal para a imposição tributária, seria um dos aspectos a tornar inválida a exigência.

O outro, ao primeiro ligado, estaria consubstanciado pela ilegalidade havida no ordenamento jurídico tributário com a promulgação da lei nº 9.430, de 1996, que conteve a norma do artigo 42, na qual presente a exigência do tributo sobre a renda omitida em cada mês.

A forma de tributação instantânea e agrupada por mês de referência decorreu de nova interpretação do artigo 43 do CTN, regulada em nível de lei ordinária pelos artigos 2.º da lei n.º 7.713, de 1988, e da lei n.º 8.134, de 1990.

As normas contidas na lei nº 7.713, citada, em seu período de vigência anterior à alteração procedida pela lei nº 8.134, de 1990, fizeram com que aqueles sujeitos ao tributo arcassem com a obrigação de preencher a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1990, na qual a apuração do tributo ocorreu estritamente em períodos mensais, sem qualquer possibilidade de fecho anual.

Nesse exercício, todas as deduções foram levadas ao mês de referência, e os saldos a pagar ou a restituir em cada mês eram convertidos para BTN, enquanto o ajuste anual consistia na soma algébrica dos saldos mensais com aquele do resultado da atividade rural e de imposto pago no exterior.

Constatado, então, o alto nível de complexidade imposto às pessoas físicas, já no ano-calendário seguinte introduziu-se alteração legal para que se



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

promovesse ajuste anual no qual poderia apropriar-se as deduções mais problemáticas para o cálculo mensal, justamente aquelas não vinculadas à percepção dos rendimentos.

As alterações promovidas não apresentaram qualquer aspecto de ilegalidade porque a hipótese de incidência do tributo permite interpretação que coincide com essa forma de incidência.

Há que se levar em consideração alguns princípios para se concluir pelo momento da ocorrência do fato jurídico tributário do imposto de renda.

A hipótese de incidência desse tributo tem no seu antecedente os aspectos material, temporal e espacial caracterizados pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou de ambos, e os acréscimos patrimoniais não compreendidos na hipótese anterior, aquisição havida no período (tempo) de um ano-calendário, e no País Brasil ou no Exterior, neste último, desde que por cidadão brasileiro com domicílio tributário neste País.

Observe-se que o critério material contém “a aquisição de disponibilidade (...)” que determina a conduta prevista no conseqüente normativo de recolhimento do tributo, na data especificada. Nessa linha de raciocínio, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda pode ocorrer em qualquer momento no transcorrer do ano-calendário, quando incide, temporariamente, a hipótese abstrata contida na norma e determina a dita conduta.

Essa incidência é correta porque decorre da previsão legal abstrata contida na lei, como por exemplo, o artigo 8.º da lei 7.713, de 1988, que determina à pessoa física, o pagamento do tributo no mês subseqüente à percepção de rendimentos de terceiro, quando este é pessoa física².

² Lei n.º 7713/88 - Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Então, a obrigação de pagar o tributo no momento em que o fato jurídico tributário está em formação existe e decorre da previsão legal.

No entanto, não significa que o suporte fático encontra-se concluído porque a renda da pessoa física somente poderá ser aferida, quanto ao efetivo acréscimo patrimonial, no final do ano-calendário, momento em que serão agregados todos os rendimentos e o resultado da atividade rural, apropriadas todas as deduções, para então apurar-se o tributo devido pela submissão do total líquido à tabela progressiva anual de incidência.

Decorre, que poderá resultar em tributo maior que o somatório daquele resultante dos pagamentos efetuados no transcorrer do período de incidência, ou devolução de todos os valores pagos pela apropriação de deduções não incluídas nas tributações mensais.

Então, o fato jurídico tributário representativo da incidência do tributo somente se perfaz ao final do ano-calendário de referência. Porém, como se evidencia em seguida, esse determinativo legal não implica que os representantes do sujeito ativo devam apurar a renda omitida utilizando como referência o ano.

A verificação fiscal tem por objetivo levantar o exato momento em que ocorreram os eventos econômicos ou sociais motivadores do ingresso de renda para a pessoa física.

E esse posicionamento decorre da determinação legal de que a incidência tributária deve ser "*à medida em que os rendimentos forem sendo percebidos*" e das demais que impõem a incidência mensal pela própria pessoa

situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

física quando perceber rendimentos de outra pessoa física, ou atribui essa responsabilidade a terceiros.

Uma das maneiras de identificar a ocorrência a percepção de renda não declarada e os momentos de sua ocorrência é a presunção legal. Exemplos dessa aplicação é o levantamento patrimonial, no qual se evidencia a existência de recursos financeiros mediante confronto entre origens e aplicações enquanto o saldo não coberto por recursos declarados corresponde a uma provável renda omitida, bem assim, aquela contida no artigo 42 da lei nº 9.430, citada.

A presunção legal de renda tem caráter relativo, uma vez que pode ser elidida pela apresentação de documentos e provas em contrário pelo fiscalizado.

O levantamento mensal obedece também ao princípio da isonomia, artigo 150, II da CF/88, porque permite igualdade de tratamento entre o contribuinte infrator e aquele que cumpre com suas obrigações fiscais.

Como a incidência tributária para aquele que cumpre com suas obrigações fiscais, conforme esclarecido, ocorre em cada percepção de renda, seja pela retenção efetuada pela fonte pagadora, seja pela sua própria ação de pagar o tributo quando percebe rendimentos de outras pessoas físicas, outro tratamento não poderia ser dispensado ao infrator, pois constituiria ofensa à igualdade de tratamento, uma das diretrizes fundamentais de nosso povo, estampada na CF/88.

Deve ser lembrado que o tributo submete-se à modalidade de lançamento "por homologação", por ter como característica principal a de transferência do procedimento de interpretação da lei e sua aplicação – encontrar base de cálculo, alíquota, o tributo devido, prazo para pagamento e o recolhimento - ao cidadão, antes que a Administração Tributária proceda ao lançamento.

Por esses motivos, o levantamento mensal é correto e a renda decorrente dessa presunção legal é tributada em seu conjunto ao final do ano-calendário, para fins de apropriação de todas as deduções pertinentes, e incidência



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

tributária pela tabela progressiva anual, permitindo subsunção do tributo aos princípios constitucionais da universalidade, progressividade e generalidade³.

Assim, não há contradição, nem colisão de normas com a ação de levantar os dados mensalmente e somente tributar a renda omitida apurada na tabela progressiva anual, pois, como não se identifica a fonte pagadora, defeso à Autoridade Fiscal impor a exigência tributária contra o SP no mês de referência porque não se comprova que os rendimentos provêm de pessoas físicas, enquanto sendo os rendimentos, por hipótese, oriundos de pessoas jurídicas, podem ser tributados somente ao final do ano-calendário.

Passando à ineficácia do feito pela caducidade do direito de exigir o crédito tributário, contado o prazo a partir de cada mês, na forma do artigo 150, § 4º do CTN, verifica-se, também, inadequada a interpretação posta pela defesa.

O referido artigo tem por referência os valores declarados e o crédito tributário pago, para os quais transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador consideram-se homologados tacitamente.

No entanto, os valores omitidos não se subsumem a essa norma, mas àquela do artigo 149, do CTN, que trata do lançamento de ofício, enquanto a figura jurídica da decadência, é regida pelas normas do artigo 173, desse ato legal⁴.

³ CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

(.....)

⁴ CTN - Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Esta norma encerra determinação no sentido de ser o marco inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Traduzindo o texto legal para fins de obter a norma que deve ser aplicada à situação tem-se que extrair qual é o exercício em que o tributo poderia ter sido lançado.

Conforme esclarecido no início, ao final do ano-calendário a pessoa física tem uma base de cálculo do tributo, regra geral, diferenciada daquela mensal, bem assim uma tabela progressiva distinta, e novo prazo para, eventualmente, complementar valores não pagos antecipadamente.

Logo, não diria impossível exigir imposto de renda no mês subsequente ao de ocorrência de fato econômico não tributado durante o transcorrer do ano-calendário de referência, mas atitude ilegal porque contrária à construção estabelecida por lei para a mecânica tributária.

Ou seja, não haveria sentido na exigência de uma Declaração de Ajuste Anual, na fixação de prazo para o pagamento de eventual saldo, na concessão de quatro meses após a conclusão do fato gerador para que o contribuinte organize seus dados, com o intuito de declará-los ao Fisco, e apure o *verdadeiro* tributo devido.

Diz-se "verdadeiro" porque o tributo *antecipado* pode resultar em devolução total ao final do período, devido à apropriação de dedução significativa e redutora do total dos rendimentos auferidos, para fins de encontrar a renda tributável.

Permitido concluir, então, que o sujeito ativo poderia formalizar o crédito tributário no primeiro dia seguinte ao de extinção do prazo para entrega da DAA, o que torna, nesta situação e para os fatos ocorridos no ano-calendário de 1997, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito tributário poderia ser formalizado, 1º de janeiro de 1999, enquanto sua extinção, em 31 de



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

dezembro de 2003. Portanto, eficaz a exigência e correta a decisão *a quo*, quanto à conclusão.

Outro aspecto contestado pelo recorrente foi o óbice ao direito de defesa.

Esse aspecto preliminar teve suporte em duas situações: (a) a formalização do ato administrativo e a ciência ao sujeito passivo sem que, nessa oportunidade, este recebesse cópias dos extratos bancários de referência; e (b) o domicílio fiscal do sujeito passivo distinto daquele tomado pela Administração Tributária.

Em que pese o bom amparo na doutrina e jurisprudência, a razão não se encontra com o recorrente quanto aos motivos que, teoricamente, impediram a ampla defesa.

O primeiro citado teria fundo na ausência dos extratos, falta que não permitiria ao SP o acesso aos demais dados que integraram a movimentação financeira desde o recebimento do ato administrativo que formalizou a exigência.

Conforme indicado no Relatório, o SP desde 19 de setembro de 2002, quando recebeu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, acompanhado da relação dos depósitos e créditos bancários objeto do levantamento inicial, fl. 114, o sujeito passivo tinha conhecimento de que o representante do pólo ativo da relação jurídica tributária detinha os extratos bancários de suas contas.

Caso houvesse interesse em trazer provas de fatos ligados a tais valores o SP teria naquela oportunidade pedido cópia de tais documentos, uma vez que o processo administrativo se encontrava na unidade de origem. Para complementar esse raciocínio, vale salientar que o Auto de Infração somente foi lavrado em 13 de novembro desse ano, fl. 3, isto é o SP teve cerca de 60 (sessenta) dias para obter tais cópias de tais documentos junto à Administração Tributária e não o fez.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Observe-se que a ampla defesa teve início com esse pedido de esclarecimentos a respeito dos fatos, necessário para que a investigação individualizada dos depósitos e créditos fosse concluída.

Em momento posterior, mais 30 (trinta) dias para o mesmo fim, com o prazo concedido para a Impugnação.

Além desse tempo disponível para obtenção de tais dados, que é um fator preponderante para inibir a pretensão da defesa, também contribui no mesmo sentido o fato de que o Auto de Infração está perfeito quanto à sua elaboração, pois atende todos os requisitos de forma⁵, contendo o suporte legal e os esclarecimentos adicionais que denotam as infrações cometidas, e foi acompanhado dos demonstrativos dos créditos bancários considerados não justificados, de maneira a permitir ao SP a perfeita visão e conhecimento dos fatos que motivaram a exigência tributária.

Destarte, não se pode concluir por óbice à defesa o fato de o Auto de Infração não ter sido encaminhado para fins de ciência, acompanhado de cópia dos extratos bancários.

A outra parte da fundamentação ao cerceamento do direito de defesa está localizada na eleição de domicílio fiscal do sujeito passivo pelo Fisco, distinto do verdadeiro.

Conforme consta do Acórdão DRJ/SPO II nº 5.459, fl. 3.402, v-14, o sujeito passivo alterou seu endereço junto à Administração Tributária em 24 de junho de 2002, ação evidenciada na tela do sistema on-line CPF, fl. 3.382, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, que ocorreu em 13 de novembro desse ano.

O encaminhamento do feito teve como destino o endereço anterior localizado na Rua Joaquim Piza, 79, Garça, SP, conforme AR, fl. 3.344, v-14.

⁵ Decreto nº 70.235, de 1972 – Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...)



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Nesta questão, vale também colocar a concordância do SP quanto ao domicílio fiscal utilizado pela Autoridade Fiscal.

Conforme esclarecido na questão anterior, o SP recebeu no endereço anterior Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 17 de setembro de 2002, em 19 de setembro desse ano, AR à fl. 141, em momento posterior à alteração do domicílio fiscal, havida em 24 de junho do mesmo ano.

Não manifestou qualquer contrariedade quanto ao encaminhamento de correspondências a esse local, e esse fato é confirmado pela comunicação em resposta localizada à fl. 142, com data de 26 de setembro do mesmo ano.

Na seqüência recebeu outros termos de Intimação, lavrados em 30 de setembro de 2002, fl. 143, e em 5 de novembro desse ano, fl. 147, todos dirigidos ao mesmo local, sem que manifestasse qualquer óbice pela divergência com o domicílio fiscal eleito.

Observe-se que este último teve prazo de dois (2) dias para resposta à solicitação, sendo esta recepcionada no prazo legal fixado, em 8 de novembro do mesmo ano, fl. 148.

Denota-se, então, que apesar de alterar o domicílio fiscal perante a Administração Tributária o SP manteve residência no anterior, ou pessoa que o representava para fins de receber correspondências, de tal forma que estas eram imediatamente repassadas.

Assim, a adoção incorreta de domicílio fiscal que constitui um erro formal sanável sob autorização legal contida no artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972⁽⁶⁾ poderia constituir motivo para reabertura do prazo para a impugnação, no entanto, como se evidencia dos fatos anteriores postos como justificativa do

⁶ 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 nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

posicionamento da Autoridade Fiscal, não houve qualquer cerceamento à defesa em decorrência dessa falha processual.

Rejeita-se a nulidade pretendida com a questão preliminar.

A irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001, foi outro aspecto a compor os protestos do recorrente.

Reiterada a fundamentação que constituiu a impugnação: as normas que integram o artigo 5º, inc. XXXVI e LVI, da CF/88, art. 105 do CTN, art. 30 da lei nº 9.784, de 1999, na Lei de Introdução ao Código Civil e jurisprudência do STF.

Contestada a característica de norma processual para que houvesse a extensão desta norma aos fatos passados, considerando que no período encontrava-se válida aquela do artigo 11, § 3º da lei nº 9.311, de 1996.

Os fatos ocorridos no período de validade desta última constituiriam atos jurídicos perfeitos e direito adquirido das partes, regulados pela norma em vigor nesse tempo.

O fundamento para a primeira nulidade está localizado no princípio da irretroatividade das leis. Segundo essa determinação constitucional, contida no artigo 150, III,⁽⁷⁾ 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 em virtude de

⁷ 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

lei, conforme dispõe o artigo 5.º, II, da CF/88⁽⁸⁾, inaceitável uma lei publicada para atingir fatos passados, quando inexistente qualquer ato obrigacional.

José Afonso da Silva⁹, 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"* (destaque do original).

A lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela lei n.º 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, e contendo permissão à Administração Tributária para utilizar os dados da CPMF na investigação de outros tributos.

O texto anterior restringia o uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. Havia vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização 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 teve 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.

⁸ 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**; (...)

⁹ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 429.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Observe-se que assentando o ato administrativo somente na lei nº 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, 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, deflagrados 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, desde que não caduco o direito.

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 determina a exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo¹⁰ 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.

Da mesma forma, a norma contida no *caput* desse artigo não contraria sua aplicabilidade, pois tem por objeto a validade daquela vinculada ao

¹⁰ Como o imposto de renda.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

direito substantivo que deve ser a que está em vigor na 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, que avança em passos largos, tecnologicamente, dia-a-dia. Por esses motivos, a norma de caráter processual inserida no referido artigo, para restringir a abrangência daquela presente no *caput*.

Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu *caput* norma obrigatória de subsumir os fatos tributários às normas de direito material vigente 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Quanto ao direito adquirido, interpreto no sentido de que se requer uma proteção legal para os fatos econômicos ocorridos no passado, mesmo sob a incidência da norma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, porque protegidos pela norma da lei nº 9.311, de 1996, em vigor até janeiro de 2001. Haveria *direito adquirido* pela vigência da vedação contida nesta última lei.

Estaria o recorrente com a razão se o fato gerador do tributo de cada período fosse imediatamente homologado pela Administração Tributária, ato que significaria fim da correspondente relação jurídica tributária e incorporação desse direito ao patrimônio do sujeito passivo.

Como o lançamento deste tributo subsume-se à modalidade "por homologação", a lei contém norma que atribui à pessoa participante de fatos econômicos tributáveis, dever de executar procedimento para identificar os fatos econômicos que compõem a situação materializadora da hipótese abstrata de incidência do Imposto de Renda, apropriar as deduções legais possíveis, a base de cálculo, a alíquota, encontrar o tributo devido e efetuar o recolhimento no prazo fixado na norma, *antecipadamente* ao lançamento que deverá ser efetuado pelo representante do sujeito ativo¹¹.

Até que seja homologado, ou transcorra o prazo legal específico, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo *extingue* o crédito tributário de referência⁽¹²⁾, no entanto não influi sobre a obrigação tributária quaisquer atos

¹¹ Lei nº 5.172, de 1966 - CTN - Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

¹² CTN - Artigo 150 - (...)

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

anteriores à homologação, como determina o § 2º do artigo 150, do CTN, ou seja, o montante financeiro do fato econômico que serviu de base de cálculo para a dita incidência é considerado definitivo, no entanto, "*sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*", conforme disposto na parte final do art. 150, § 1º, do CTN.

E, de acordo com § 4º do referido artigo, concedido prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para a homologação expressa.

Assim, inexistente o direito adquirido apenas pela informação do sujeito passivo ao pólo positivo da relação jurídica tributária, sobre a ocorrência de fatos econômicos que *em tese* constituiriam a situação fática *completa* havida no ano-calendário de referência, ou pelo simples transcorrer do tempo durante a vigência da norma do artigo 11, da lei nº 9.311, de 1996.

Para concretizar a presença dessa figura jurídica em situações com esta configuração necessário transcurso do prazo legal para incorporação do direito ao patrimônio, ou, quando antes da extinção deste, da homologação expressa do representante do sujeito ativo.

Demonstra-se, assim, inadequada a utilização da figura do direito adquirido.

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

Reiterado o pedido pela realização de diligência que teria fundo na recusa aos esclarecimentos prestados e a falta de interesse da Autoridade Fiscal em buscar a origem dos créditos bancários nas rubricas de "cobrança", "crédito de serviço de cobrança", "adiantamento de borderô", "avisos de crédito", "crédito automático", "transferência entre contas", "transferência entre agências", "cheques devolvidos" e "vendas de ações".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

As contas bancárias da pessoa física abrigariam recursos da pessoas jurídicas das quais o SP é sócio, principalmente da Transmarangão, identificada, em razão da distância entre a sede e as obras realizadas.

A norma do artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, contém determinação no sentido de que a exigência consubstanciada em depósitos e créditos bancários deve ter estes últimos analisados individualmente, deles sendo excluídas as transferências entre contas do mesmo titular.

*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 individualmente, observado que não serão considerados:

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

Essa norma constitui presunção legal que tem por objeto permitir identificação da renda omitida pelo pólo negativo da relação jurídica tributária, e admite prova em contrário, conforme determinação contida no caput no sentido de que devem ser excluídos do conjunto levantado os valores "(...) 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."

Conforme consta das listagens que integraram o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, fl. 114, foram excluídas as transferências de outras contas do mesmo titular: Banco do Brasil SA, em 1997, R\$ 63.000,00, fls.118, Nossa Caixa, em 1997, R\$ 143.000,00, e em 1998, R\$ 3.200,00, fl. 120, Bradesco SA, em 1997, R\$ 89.500,00, fls. 127 e 132; Itaú SA, em 1997, R\$ 6.700,00, e em 1998, R\$ 5.500,00, fl. 134; Sudameris, em 1997, R\$ 10.000,00, fl. 136; Santander SA, em 1997, R\$ 6.500,00, fl. 138; HSBC Bank Brasil SA, em 1997, R\$ 60.000,00, fl. 140.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Ainda assim, restaram valores sob rubricas que têm entre seus termos a palavra transferência, abreviada, que deixa margem para que, em um posicionamento mais apressado, seja tomado como falha no procedimento fiscal, porque caracterizaria a falta de observação da ordem normativa, contida no § 3º, inc. I.

Porém, verificando mais detalhadamente o processo, constata-se que a Autoridade Fiscal não efetuou exclusão de tais valores da base de cálculo porque os correspondentes documentos revelam o sujeito passivo apenas como recebedor ou beneficiário, sendo o remetente pessoa distinta. E, com essas características não permite satisfazer os termos da norma para os quais há que haver transferências entre contas do próprio sujeito passivo.

Essa realidade fica mais clara no demonstrativo a seguir.

.....Banco do Brasil S/A...C/C15.916-6.....

Data.....Valor.....Titular da Conta Debitada.....Doc. fl.

25/9/97.... 39.000,00....Transmarangão554-v-3

23/10/97.. 29.000,00....Transmarangão570-v-3

30/10/97.. 9.000,00....Transmarangão573-v-3

7/1/98..... 2.400,00....Transmarangão592-v-3

4/2/98..... 5.000,00....Transmarangão596-v-3

.....B Bradesco S/AC/C 33.494-4 e 28.816.....

Data.....Valor.....Titular da Conta Debitada.....Doc. fl.

15/1/97.... 29.967,00....Rafael Marangão Junior ..1.023-v-5

17/1/97.... 50.500,00....Rafael Marangão Junior ..1.024-v-5

6/5/98..... 1.750,00....Antonio Marangão Filho...1.035-v-5

24/1/97.... 10.000,00....Vera Marcia K Carvvalho ..1.037-v-5



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

17/3/97.... 5.133,73....Vera Marcia K Carvallho...1.039-v-5

Assim, não se pode acolher a alegação na parte relativa às transferências, pois não atendem ao requisito da norma, enquanto, sob outra perspectiva, cabe ao sujeito passivo o ônus de demonstrar qual o evento econômico que deu suporte à vinda de tais valores para sua conta, e não ao representante do sujeito ativo.

Vale observar que a Autoridade Fiscal trouxe ao processo todos os documentos bancários que deram suporte aos depósitos e créditos que constaram das contas encontradas.

Quanto às demais rubricas, "cobrança", "crédito de serviço de cobrança", "adiantamento de borderô", "avisos de crédito", "crédito automático", "transferência entre contas", "cheques devolvidos" e "vendas de ações", constitui ônus do sujeito passivo o levantamento dos fatos econômicos de fundo e a apresentação das provas.

Como será esclarecido mais à frente, a transferência do ônus da prova é uma das características da presunção legal.

Desnecessário diligências, conforme pretendido pela defesa, considerando que o ônus da prova pertence ao sujeito passivo, e na ausência desta, permitido decidir a lide de acordo com os dados que serviram de suporte à presunção, pois de acordo com os requisitos do texto legal.

Quanto ao mérito, argumenta o recorrente no sentido de que o crédito tributário encontra-se dissociado dos fatos ocorridos, resultado de um procedimento fiscal que não pautou pela observação à preponderância do princípio da verdade material, que permite conformar a exigência ao princípio da legalidade.

Esse entendimento da defesa, data vênia, não se apresenta bem estruturado na parte relativa à sua fundamentação.

O princípio da verdade material encontra-se albergado pela norma do artigo 42, da lei nº 9.430, citada, e exterioriza-se pelos requisitos nela contidos,



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

que devem ser cumpridos pelo aplicador da lei. Essa condição é atendida pelo procedimento desenvolvido conforme constata-se nos documentos que instruem o processo. Verifica-se, portanto, que o comportamento da Autoridade Fiscal foi correto e conforme a norma citada.

Sob outro referencial, havendo norma válida aplicável aos fatos, a escolha desta pela Autoridade Fiscal não constitui ofensa a qualquer princípio, pois estritamente sob o manto da legalidade. Isto é, inexistente norma que em detrimento desta, determine a busca da verdade material por outros meios ou albergue vedação à sua aplicação quando em presença de outros indícios. Não há óbice legal a restringir o uso da dita presunção.

Mais adiante, a defesa alega que o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, veio trazer ao mundo jurídico novo fato gerador do tributo, pois hipótese não albergada pelo artigo 43, do CTN.

Como o CTN, no art. 97, contém restrição para que o fato gerador do tributo seja aquele correspondente à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e no inciso IV, a fixação de alíquota e de base de cálculo, enquanto a lei a que se reporta a norma do CTN é a lei complementar, como define o artigo 146, III, da CF/88, a nova forma de imposição seria ilegal.

Esta parte da peça recursal requer análise da constitucionalidade da norma do artigo 42, porque entendida fora do espectro daquela contida no artigo 43, do CTN.

Essa matéria é reserva específica do Poder Judiciário. Conforme citado pelo próprio representante do sujeito passivo, os demais Poderes e seus representantes, em suas ações, estão vinculados à legalidade, na forma do artigo 37, da CF/88, e do artigo 2º da lei nº 9.784, de 1999.

Por esse motivo, não se analisa a questão nesta esfera de poder.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Outro aspecto posto na peça recursal, é a ofensa ao princípio da razoabilidade consubstanciado pela apropriação de rendimentos mensais ao SP que chegaram a R\$ 493.969,48 em 1997, e R\$ 165.490,75, em 1998.

Afirma o recorrente que tais quantias não coincidem com a realidade e evidenciam que o procedimento fiscal resultou em ofensa ao princípio da verdade material.

Argumentação com premissa não sustentada em fundamentos concretos e legais para conclusão inadequada.

A premissa é de que os rendimentos omitidos encontrados pela Autoridade Fiscal estão em descompasso com a realidade e essa incompatibilidade permite concluir que a causa decorreu da conduta fiscal que resultou em base de cálculo com ofensa aos princípios da razoabilidade e da verdade material.

A ausência de fundamentação concreta reside na falta de parâmetros para que tais valores sejam considerados em descompasso com a realidade: teria como referência o salário mínimo, ou o percentual de famílias que percebem até 4 (quatro) salários mínimos, ou, ainda, a renda mensal declarada pelo sujeito passivo no exercício anterior.

Talvez, poderia a exorbitância ser objeto do confronto com o patrimônio do sujeito passivo, e assim, qualquer referencial poderia ser pensado como fundo para a dita premissa, no entanto evidencia-se na peça recursal a falta de identificação desse referencial pelo recorrente. Apenas indicada a "falta de coincidência com a realidade", no entanto, sem qualquer elo de ligação com seu suporte (desconhecido).

Então premissa sem qualquer fundamento, isto é, não tem piso, não tem suporte legal, nem referencial.

A conclusão pela ofensa aos princípios da razoabilidade e da verdade material também não foi adequada.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Com auxílio dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello¹³ verifica-se que o princípio da razoabilidade é aplicável às situações em que o representante do poder público pode agir com discricionariedade, porque assim permitido em lei.

Por decorrência da conformação de seus atos pelo princípio da legalidade, conforme disposto no artigo 37 da CF/88, frente aos valores encontrados nas contas bancárias a Autoridade Fiscal estava impossibilitada de agir com discricionariedade e escolher outra maneira para exigir o crédito tributário, ou optar por subsunção dos fatos a outra norma que não aquela do artigo 42 da lei nº 9.430, citada.

Haveria alternativa caso o sujeito passivo carresse ao processo documentos que evidenciassem o ingresso de recursos de outras atividades, o que permitiria escolha entre a presunção e a busca pela renda proveniente de outras atividades.

¹³ "Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e portanto juridicamente invalidáveis – as condutas desazarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada. Com efeito, o fato da lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao saber exclusivo de seu líbito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. (...) Deveras: se com outorga de discricção administrativa pretende-se evitar a prévia adoção em lei de uma solução rígida, única – e por isso incapaz de servir adequadamente para satisfazer, em todos os casos, o interesse público estabelecido na regra aplicanda -, é porque através dela visa-se a obtenção da medida ideal ou seja, da medida que, em cada situação, atenda de modo perfeito à finalidade da lei. (...) Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade (arts. 5º, II, 37 e 84) e da finalidade (os mesmos e mais o art. 5º, LXIX, nos termos já apontados). BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo, 3.ª Ed. Revista, ampliada e atualizada com a Constituição Federal de 1988, São Paulo, Malheiros, 1992, págs. 55 e 56.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

No entanto, as provas não foram trazidas ao processo pelo sujeito passivo, situação que permitiu concluir que este concordou com a forma de tributação utilizada pela Autoridade Fiscal.

Vale observar que apontar o faturamento da empresa da qual participava o sujeito passivo não constitui prova, nem indício de prova, pois não foi acompanhada de elementos denotativos dos fatos que originaram a vinda de tais valores para a pessoa física, para fins de identificar a natureza tributária.

Logo, permitido concluir que a ação fiscal foi correta e obediente aos estritos ditames da norma de fundo.

Retornando à alegação inicial, verifica-se que constitui conclusão inadequada, sobre premissa despida de fundamento concreto.

Na seqüência, o recorrente identifica e pede pela exclusão de créditos sob rubricas "cobrança", "crédito de serviço de cobrança", "adiantamento de borderô", "avisos de crédito", "crédito automático", "transferência entre contas", "transferência entre agências", "cheques devolvidos" e "vendas de ações", alegando que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal não conteve solicitação para justificar tais valores porque pedido pela "origem dos valores depositados", texto que excluiu os demais.

Não se acolhe a tese da defesa porque o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, fl. 114, foi acompanhado de relação analítica na qual indicados todos os valores objeto do levantamento.

Sob outra perspectiva, verifica-se que o recorrente listou as rubricas e identificou os valores, mas não juntou documentos ao processo para indicar a origem das transações de fundo.

Dessa forma, a peça recursal conteve os mesmos dados que o Fisco dispunha junto aos extratos, ou seja, a peça recursal externou os dados que constaram da relação juntada anexada ao Termo citado no parágrafo anterior.



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Então, esse ato nada agregou às informações originais em poder do Fisco, apenas recortou dados que já estavam fixados, e trouxe como justificativa para excluí-los da base de cálculo os mesmos adjetivos de que se revestiam em sua forma original.

Outro protesto do recorrente foi no sentido de que o procedimento não conteve observação à análise individual dos valores depositados ou creditados, mesmo após informação do SP de que provinham das pessoas jurídicas das quais participa.

Afirmou que a "desídia fiscal" não pode prejudicar o SP, com a exigência de crédito tributário ilegal, exorbitante e injusto, e estende esse entendimento para os julgadores da lide, considerando apresentação de provas de que as receitas das pessoas jurídicas contém valores suficientes para justificar aqueles existentes nas contas bancárias do SP.

Interpretar a lei significa obter o significado próprio das palavras, destas no interior da frase, e das frases dentro do contexto (sintaxe), bem assim, o sentido lógico do conteúdo obtido dentro do contexto de construção da lei, e, enfim, os requisitos válidos exigidos para subsunção dos fatos às hipóteses nela contidas.

Fechando o parêntese, ressalta-se que a norma do artigo 42, da lei nº 9.430, citada, somente pode ser obtida em sua íntegra, quando a conduta fiscal observar a determinação contida no *caput* com as restrições dos parágrafos.

Dentre estas, as ações previstas no parágrafo 3º, no sentido de que os créditos devem ser analisados individualmente.

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

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

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



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”

Cabe identificar a significação do texto *“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente(..)”*.

A primeira conclusão que se obtém do texto é que externa uma condição à obtenção da receita omitida: a análise individual dos créditos.

O significado desse requisito não é de difícil compreensão, pois analisar individualmente os créditos traduz ação de verificar os aspectos dos fatos econômicos que deram origem a tais valores e as partes intervenientes, para concluir sobre a natureza tributável do crédito.

Resta, então, esclarecer sobre um dos requisitos necessários à essa análise: a quem cabe a responsabilidade pela vinda ao processo dos documentos que dão origem ao valor depositado.

E, parece-me que este é o ponto principal em litígio, pois não trazendo o sujeito passivo documentos para identificar os fatos econômicos de fundo de tais valores, requereu essa ação como responsabilidade da Autoridade Fiscal, como decorrência da prevalência do princípio da verdade material dos fatos no correspondente procedimento investigatório.

Conveniente trazer ao voto, as características da figura jurídica da presunção legal, uma vez que dela decorre a permissão contida no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários para fins de identificar a renda omitida.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

Alfredo Augusto Becker¹⁴, tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

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

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

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

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*¹⁵, que possibilita ao Fisco atribuir fato

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, pág. 462.

¹⁵ *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



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

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

Então, fechando o parêntese, verifica-se que tendo a Autoridade Fiscal identificado os depósitos e créditos bancários não compatíveis com a renda declarada, o ônus de trazer justificativas para tais valores era do sujeito passivo.

Somente seria invertido esse ônus probante caso o sujeito passivo apresentasse, para cada um, ou parte dos valores em questão, documentos indicativos de fatos econômicos externos ao campo de incidência do tributo e desejasse a Autoridade Fiscal provar em contrário.

Por esses motivos não se aceita a dita argumentação.

O pedido para que eventual renda considerada omitida seja tida como proveniente da atividade rural, também não pode ser admitido neste litígio.

A atividade rural, por sua característica de produção e regência por legislação específica, e, ainda, pelo abrigo em tributação considerada mais benéfica, deve ter a receita comprovada sob pena de desclassificação e punição com penalidade qualificada.

Como a origem da renda obtida por presunção é desconhecida, defeso à Autoridade Fiscal estabelecer sua espécie, por ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que inexistente autorização legal nesse sentido.

Resta salientar que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência que integrou a peça recursal servem para melhor formar a convicção do julgador, mas



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

Processo nº : 13830.001229/2002-19
Acórdão nº : 102-46.941

não têm influência legal para que as interpretações nelas expendidas devam ser predominantes.

Isto posto, voto no sentido de considerar dispensável novas ações da Administração Tributária em diligências para fins de complementar a instrução do processo; de rejeitar as questões preliminares de irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001, de decadência, de ilegalidade na tributação anual da renda, de inconstitucionalidade da norma do artigo 42, porque em contrário àquela do artigo 43, do CTN, de cerceamento ao direito de defesa – por domicílio fiscal incorreto e ciência do feito sem acompanhamento das correspondentes provas - e quanto ao mérito para negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 6 de julho de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA