



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

Processo n.º : 13971.003258/2002-01
Recurso n.º : 136.614
Matéria : IRPF – EXS.: 1998 e 1999
Recorrente : ALDO RODOLFO MEES
Recorrida : 3.ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004
Acórdão n.º : 102-46.572

IRPF – EXS. 1998 e 1999 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal da existência de rendimentos com suporte em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada decorre do artigo 42 da lei n.º 9430/96 é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

MULTA QUALIFICADA - Presente o intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre a infração cometida, a penalidade de ofício deve ser mais onerosa, na forma do artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALDO RODOLFO MEES.

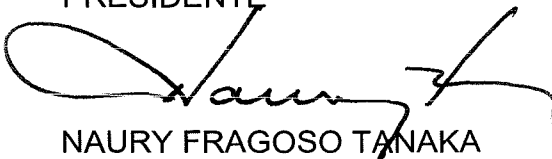
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, e Maria Goretti de Bulhões Carvalho que afastavam a multa qualificada.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ OLESKOVICZ, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

Recurso nº : 136.614
Recorrente : ALDO RODOLFO MEES

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a exigência de crédito tributário em valor de R\$ 6.852.803,88, por Auto de Infração, de 16 de dezembro de 2002, ato que formaliza o imposto sobre rendimentos omitidos (a) provenientes da exploração da atividade rural, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998, e (b) aqueles de natureza tributável e de espécie desconhecida, caracterizados pela presunção legal de renda com suporte no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, dada a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, em todos os meses dos anos-calendário de 1997 e 1998, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 360 e 361.

A multa de ofício foi qualificada para ambas as infrações.

A fundamentação legal constou referida Descrição dos Fatos.

Deve ser esclarecido ao respeitável colegiado julgador que foi constatada movimentação financeira bancária em nome deste junto ao Banco do Brasil S/A e Banco Bradesco S/A, que somaram R\$ 5.854.089,35, em 1997, R\$ 3.795.588,92 em 1998, e R\$ 1.553.483,50, em 1999.

O contribuinte foi intimado em duas oportunidades para a apresentação dos extratos bancários – 04/06/2002 e 05/08/2002 - e não atendeu às solicitações.

Na comunicação enviada pelo contribuinte em 16 de dezembro de 2002, fls. 27 a 32, há indicação de que a movimentação financeira do ano-calendário de 1997, foi proveniente da comercialização da produção bruta da lavoura de cebolas e o restante recebida de firmas compradoras de São Paulo e Minas Gerais.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

A receita da atividade rural declarada foi de R\$ 421.051,00, no entanto, o contribuinte afirmou que seu valor real teria sido de R\$ 1.600.000,00, ou seja, correspondente a 4.000 toneladas de cebolas, produto da exploração de 156 há arrendados de Roberto da Costa Pereira, localizados em Cabeceira Grande, MG, a R\$ 0,40 o Kg. Considerando que o custeio estaria situado em torno de R\$ 1.248.000,00, a movimentação financeira chegaria a R\$ 2.848.000,00.

Teria sido contratado pelas empresas Cerealista Cebolão Ltda, com sede em SP, e Pampas Com. Imp. E Exp. Ltda, localizada em Contagem, MG, para comprar cebolas nas regiões centro-oeste, sul e fronteira com a Argentina. Decorrente dessa relação, o recebimento de dinheiro, via conta-corrente bancária, para aquisições desse produto.

Juntou comprovantes de depósitos, que, teoricamente teriam sido efetuados pelas ditas empresas, fls. 33 a 39; destes apenas aqueles constantes da fl. 39 dizem respeito ao ano-calendário de 1997, e externam dois depósitos efetuados no Banco Mercantil do Brasil SA, pelo sujeito passivo em favor de Anisia Dias dos Santos, em valores de R\$ 100.000,00 em 19/05/97 e R\$ 50.000,00, em 12/05/97. Estes valores, segundo consta ao final do comunicado, foram destinados a pagar empréstimo, em valor de R\$ 147.800,00, junto à Casa de Câmbio Labask, em Dionísio Cerqueira.

Ainda a justificar a movimentação bancária, empréstimos junto ao B.Bradesco S/A e B. do Brasil S/A, em montante de R\$ 80.000,00.

As justificativas para a movimentação financeira do ano-calendário de 1998, são semelhantes à anterior, diferenciando-se pelo montante de recursos oriundos da atividade rural, R\$ 1.850.000,00, de receita, e R\$ 1.565.000,00 a título de custeio, com total de R\$ 3.415.000,00. Não foram indicados valores a título de empréstimos e outras receitas.

As justificativas para a movimentação financeira do ano-calendário de 1999, também são semelhantes à anterior, diferenciando-se pelo montante de



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

recursos oriundos da atividade rural, R\$ 860.000,00, de receita, e R\$ 817.000,00 a título de custeio, com total de R\$ 1.450.000,00. Informou que houve frustração da safra nesse período e que esse fato ocasionou dificuldades financeiras pelas quais respondia até a data da Impugnação.

A falta de conhecimento foi a justificativa para não ter escriturado livros Caixa e não ter mantido comprovantes das receitas e despesas da atividade rural.

Importante esclarecer que as Autoridades Fiscais buscaram junto às empresas indicadas pelo contribuinte como adquirentes de produtos, a referida documentação fiscal. A produção comercializada levantada nesse procedimento foi superior à declarada no ano-calendário de 1998, fato que gerou a diferença de resultado positivo tributada no feito, em valor de R\$ 35.845,00.

Os extratos bancários foram obtidos por Requisição da Autoridade Fiscal, tendo por justificativa a significativa diferença entre os valores declarados e o montante movimentado.

A exigência tributária foi julgada em primeira instância pelo respeitável colegiado da Terceira Turma da DRJ em Florianópolis, em 22 de maio de 2003, conforme Acórdão DRJ/FNS n.º 2.566, fls. 453 a 474, sendo decidido pela procedência parcial do feito, para reduzir a penalidade de 150% para 75%, aplicada à infração caracterizada pela omissão de receita da atividade rural.

Foram vencidos a julgadora Zilda Noeme Alvarenga de Alencar que mantinha a dita penalidade, e a relatora Patrícia Stahnke e o julgador Luiz Antônio Madruga da Silva que votaram pela redução da multa de 150% para 75%, incidente sobre a infração caracterizada pela omissão de rendimentos com suporte nos depósitos e créditos bancários. O voto vencedor foi redigido pelo julgador Cláudio de Andrade Camerano.

Para resumir o entendimento, transcrevo a ementa:



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

"Ano-calendário: 1997, 1998.

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998.

Ementa: QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - INOCORRÊNCIA - Incabível a alegação de quebra de sigilo bancário se, havendo procedimento de ofício instaurado, as instituições financeiras prestam as informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda.

RETROATIVIDADE DA LEI - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - Com o advento da Lei Complementar n.º 105/2001, resguardado o sigilo na forma da legislação aplicável, é legítima a utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da referida lei.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO - Descabe a alegação de desrespeito ao princípio do contraditório, quando evidenciado nos autos que ao contribuinte foi dada oportunidade expressa de falar sobre as constatações contra ele produzidas no curso da ação fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIÁRIAS - EFEITOS - As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados, bem como as proferidas pelo poder judiciário não se constituem em normas



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998.

Ementa: MULTA DE OFÍCIO - INCIDÊNCIA - O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício, agravada nos casos de evidente intuito de fraude. Para situações em que não reconhecida a ocorrência de fraude, aplicável a multa de ofício de 75%.

Lançamento procedente em parte.”

Não concordando com o entendimento do colegiado julgador de primeira instância o contribuinte recorreu a este E. Primeiro Conselho de Contribuintes para reiterar as alegações e fundamentos postos na peça impugnatória. Considerando a multiplicidade e a extensão dos argumentos, serão resumidos por tipo de colocação, seguindo a notação do contribuinte.

Da exigência do extrato bancário como documento fiscal.

A falta de apresentação dos extratos bancários foi justificada com a alegação de que estes não constituem documentos comprobatórios de atos e operações realizadas ou escrituradas pelos contribuintes, e em razão dessa característica não necessitam estar disponíveis à fiscalização. Essa, também, seria o motivo para a norma do artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990, conter autorização para que a autoridade fiscal solicite “informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras”, pois em sendo documentos desnecessária tal determinação.

Não sendo “*documento ou instrumento de atos e negócios realizados, conseqüentemente, não há nada a esclarecer em relação às operações nele*”



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

registradas pelas instituições financeiras, ficando prejudicado qualquer fato assim decorrente”.

Considerado como “abuso” o pedido da Autoridade Fiscal para apresentação dos extratos bancários, em razão de não se constituir documento comprobatório de atos ou negócios, e dessa forma, extrapolar a disposição contida no artigo 927 do RIR/99, e o artigo 5.º, II, da CF/88.

Omissão de receita e inexistência de acréscimo patrimonial.

Com o entendimento de que o fato gerador do IR está centrado na renda como um ganho ou um acréscimo de patrimônio, afirma o recorrente que não houve acréscimo patrimonial nos períodos verificados.

Trouxe o entendimento de Agostinho Sartin (Revista de Direito Tributário, n.º 34, pág. 266) a respeito do perigo de ofensa ao Princípio da Verdade Material em decorrência do uso não cauteloso das presunções.

E, complementou com interpretação de Celso Antônio Bandeira de Mello no sentido de que:

“presunção de renda não é renda; presunção de proventos não são proventos; poderão ser rendas e proventos fictos. Ficto, quer dizer ‘de ficção’, imaginário. O Texto Constitucional não autoriza instituir imposto de renda sobre ficções, sobre rendas ou proventos inexistentes, imaginários, pois a hipótese contemplada no artigo 21, VI, da Lei Suprema reporta-se à renda e proventos, objetos mentais radicalmente distintos de outros possíveis objetos pensáveis; renda e proventos construídos como ficção (Revista de Direito Tributário 23/24, pág. 93) ”

Considerações de Aroldo Gomes de Mattos em artigo sobre o Lucro Líquido, no sentido de que o uso da ficção em direito tributário sofre restrições pois não permite liberdade ao legislador ordinário modificar conceitos utilizados em leis de hierarquia superior. Dispondo a CF/88 que cabe à lei material tão-somente a função de instituir tributos na forma e nos limites por ela traçados, não é possível ultrapassar tais limites por ficções. Para Miguez de Meio (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9.ª



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

Ed., Resenha Tributária, pág. 107) as ficções só são admissíveis quando promulgadas pelo próprio constituinte.

Com essas considerações, conclui o recorrente que é defeso ao legislador ordinário utilizar-se de ficções para aumentar o campo de incidência tributário previsto na CF/88, e explicitado no CTN. Ainda, seguindo nessa linha de raciocínio, a lei do Imposto de Renda não pode tributar por ficção algo que não seja efetivamente renda, o que significa inaceitável admitir movimentação financeira como acréscimo patrimonial.

Obrigação acessória não se constitui obrigação principal.

Entendimento do recorrente no sentido de que a falta de apresentação da declaração de rendimentos apenas comprova o fato de que os valores movimentados nas contas bancárias não se incluíam naqueles determinantes do cumprimento da obrigação acessória.

Estendendo o entendimento, acrescentou que o descumprimento dessa obrigação não constitui motivo para que o Fisco substitua o fato gerador do tributo para o nascimento da obrigação tributária.

Vale esclarecer neste ponto, que o contribuinte apresentou as declarações de ajuste anual com observância do prazo legal para esse fim.

Arbitramento

O dispositivo legal “novo” teria vindo para reforçar as razões do decreto-lei n.º 2471 de 1988, no sentido de que os depósitos bancários, isoladamente, não podem servir de referência para presumir a renda, deve estar presente uma prova da renda consumida.

Teceu considerações a respeito da aplicabilidade do artigo 6.º da lei n.º 8.021, de 1990.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

Entendeu a defesa que a norma do artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, não poderia ter sido aplicada, mas não justifica a razão. Ainda, que poderia ser aplicado o arbitramento com a norma do artigo 6.º da lei n.º 8021, de 1990, mas que esta requereria a existência de um nexo causal. Citou que o procedimento fiscal não conteve relacionamento entre depósitos e gastos efetuados.

Protesto por uma investigação aprofundada na busca de elementos concretos que demonstrem a imprestabilidade das informações do contribuinte.

Cita que o artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, requer uma **análise individualizada** dos depósitos e créditos bancários, externada pela desconsideração de transferências entre contas de mesma propriedade, entre outras verificações. Apesar de ter o procedimento atitude eliminatória das transferências, não é válido em razão da inobservância das demais investigações.

Não sendo considerado o lançamento com suporte no artigo 42, porque descumpridas suas normas, um arbitramento não poderia ser admitido em seu lugar uma vez que é um procedimento detentor de regras próprias. Assim, por exemplo, requereria processo específico, notificação do contribuinte, declaração de inexatidão dos documentos e declarações do contribuinte, entre outros requisitos.

Entendimento de que o contribuinte prestou os esclarecimentos sobre os depósitos bancários quando informou referirem-se a atividades comissionadas na intermediação de venda de produtos em favor de terceiros, em que recebia o valor para compra de mercadorias e repassava aos fornecedores, líquido do valor que lhe cabia. Esses dados, na forma do artigo 845, § 1.º, do RIR/99 somente poderiam ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão. Afirmado que essa norma determina serem presumidos verdadeiros os esclarecimentos prestados pelo contribuinte com inversão da prova para o Fisco.

Multa



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

Alega o recorrente que não agiu com intuito de fraudar quando deixou de declarar os valores relativos à movimentação financeira em razão de crer que sendo estes pertencentes a terceiros não integravam a sua renda.

Pediu pela aplicação da penalidade de menor intensidade.

Juros de Mora

Considerada inconstitucional a exigência de juros de mora com suporte na Taxa SELIC pela sua natureza remuneratória, por ofensa às norma dos artigo 161, do CTN, 192, § 3.º da CF/88.

Solicitado a incidência dos juros com percentual limitado a 1% ao mês.

Esses foram os motivos e fundamentos que integraram a peça recursal.

Arrolamento de bens, conforme processo 13971.003275/2002-30, fls. 354.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

V O T O

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

A exigência relativa ao tributo resultante da omissão de rendimentos tributáveis decorrentes do resultado positivo da atividade rural não foi contestada, motivo para que considere perfeito o ato legal quanto a esse aspecto e deixe de tecer considerações a respeito do assunto.

Os esclarecimentos, justificativas e fundamentação a respeito dos argumentos postos pela defesa serão dispostos na mesma seqüência adotada na peça recursal, para possibilitar melhor entendimento.

Da exigência do extrato bancário como documento fiscal.

A justificativa para deixar de apresentar os extratos bancários teve suporte na característica intrínseca desses documentos que é a de servir de demonstrativo – resumo, síntese - dos valores movimentados pelo proprietário da conta¹. Como não se constituíam comprovantes de transações econômicas possíveis de integrar o fato gerador do tributo não haveria obrigação do sujeito passivo em fornecer tais documentos à Autoridade Fiscal.

Essa interpretação, que exclui a obrigação do contribuinte de apresentar os extratos bancários, constitui visão distorcida do texto da lei, com conseqüente extração de norma incorreta.

¹ Extrato - Resumo, síntese. HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

A norma contida no artigo 918 do RIR/99⁽²⁾, concede à Autoridade Fiscal competência para solicitar a documentação bancária necessária à apuração dos fatos. E a outra que decorre do artigo 7.º da lei n.º 2.354, de 1954, apesar de conter poderes mais amplos, também conduz na mesma linha de interpretação³.

Cabe ressaltar, ainda, que a própria norma inserida no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, implicitamente, dá poderes para a Autoridade Fiscal exigir os documentos bancários do sujeito passivo. Ao autorizar a conformação do fato jurídico tributário por meio de uma presunção legal erigida sobre as disponibilidades havidas em instituição financeira, o legislador deu poderes para que a Autoridade Fiscal utilizasse dos extratos bancários que constituem o veículo externador de tais dados.

Dessa forma, a solicitação das Autoridades Fiscais não constituiu nenhum "abuso", e, apenas, externou atitude no sentido de preencher os requisitos necessários ao correto procedimento investigatório. Assim, essa justificativa não é adequada para a atitude de não atender à dita solicitação.

Omissão de receita e inexistência de acréscimo patrimonial.

Com o entendimento de que o fato gerador do IR está centrado na renda como um ganho ou um acréscimo de patrimônio, afirma o recorrente que não houve acréscimo patrimonial nos períodos verificados. E, trouxe o entendimento de

² Decreto n.º 3000, de 1999 - RIR/99 - Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964 (Lei n.º 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º, e Lei n.º 8.021, de 1990, art. 8º).

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Fazenda, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no art. 977 (Lei n.º 8.021, de 1990, art. 8º, parágrafo único).

³ Decreto n.º 3000, de 1999 - Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º).



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº : 102-46.572

diversos autores a respeito de ser impossível a exigência de Imposto de Renda sobre um fato gerador "*ficto*".

Preliminarmente, convém esclarecer que a presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker⁴, 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."

As presunções podem ser estabelecidas por lei (*júris*) ou podem ser determinadas pelos fatos ou estabelecidas pelo homem (*hominis*), aplicador da norma. Conforme esclarecido no Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, as presunções jurídicas podem ser do tipo *relativas* "*júris tantum*" ou *absolutas*, "*júris et de jure*"⁽⁵⁾.

⁴ BECKER, Alfredo A. 1972, P. 462.

⁵ "Presunções – (...) Assim, discriminam-se em *praesumptiones juris* (presunções jurídicas), *praesumptiones facti* (presunções de fato) e *praesumptiones hominis* (presunções do homem). As presunções de fato ou as presunções do homem, denominadas, também, de presunções comuns, na linguagem jurídica entendem-se mais propriamente indícios (indica), que presunções. As presunções jurídicas, por seu lado, dizem-se *relativas* (*juris tantum*) e *absolutas* (*juris et de jure*)." 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 nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

Maria Rita Ferragut⁶ estende essa divisão das presunções legais para aquelas denominadas *mistas*, quando admitem apenas alguns tipos de provas.

Segundo essa autora⁷, a presunção legal relativa caracteriza-se por (a) estar contida em uma proposição geral e abstrata; (b) poder também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) ser meio indireto de prova; (d) ser composta por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplar uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poder prever a riqueza da base calculada quando utilizada com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícito praticado pelo contribuinte; (g) dispensar o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário; e (h) admitir prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e a ao fato indiciado.

Ainda, trazendo o entendimento da autora, as presunções legais qualificadas diferem daquelas das anteriores quanto à admissão de certas provas em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado. Estas não são admitidas no ordenamento jurídico brasileiro em razão da restrição à produção de provas, deixando de lado a “ampla defesa”⁸.

Já as presunções de caráter absoluto, ditas *ficções*, conferem certeza jurídica a algo que é provável, não admitem prova em contrário, e visam facilitar o estabelecimento de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível⁹.

As ficções jurídicas conferem certeza jurídica a algo diverso da verdade empírica, e ocorrem, como no exemplo citado por Maria Rita Ferragut¹⁰, na

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, pág.63.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Ob. Citada, pág. 78.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Ob. Citada, pág. 82.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Ob. Citada, pág. 87.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

hipótese prevista no artigo 3.º da LICC, que estabelece o conhecimento da lei por todos¹¹.

Como o recorrente construiu sua tese em torno de um fato gerador "*ficto*", e tomou para suporte entendimentos sobre presunções de caráter absoluto, vale esclarecer que a presunção legal do artigo 42, da lei n.º 9430, de 1996, não pertence a essa categoria, porque admite a prova em contrário.

Nesta situação, não se verificou a atitude de tomar os depósitos e créditos bancários como o total da renda omitida, uma vez que, antes, foram efetuadas verificações na forma prevista no referido artigo 42, oferecida oportunidade ao sujeito passivo para trazer documentos comprobatórios das transações de fundo, de forma a atender os requisitos da presunção legal relativa.

Assim, não há como equiparar a exigência tributária centrada em uma presunção legal relativa com uma situação em que a norma incide de maneira *ficta* ou por presunção absoluta, na qual a característica principal é a vedação à produção de provas em contrário.

O entendimento de que não ocorreu o fato gerador do IR em razão da inexistência de acréscimo patrimonial nos períodos verificados não se encontra de acordo com a referida norma.

Em primeiro, a presença de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada permite à Autoridade Fiscal presumir a ocorrência de renda omitida em igual valor, em razão de que tais valores, em princípio, são propriedade do sujeito passivo e não havendo origem comprovada, incluem-se naqueles acréscimos de qualquer natureza.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Ob. Citada, pág. 86.

¹¹ DL n.º 4.657, de 1942 – LICC - Art. 3º - Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

Observe-se que ao sujeito passivo não basta alegar que tais valores decorreram de transações econômicas com terceiros, mas é de sua incumbência trazer provas e indícios de que o alegado pode ser aceito para elidir o fato-base utilizado como presunção.

Segundo, sob outra perspectiva, não cabe ao aplicador da norma discutir sua constitucionalidade, pois obrigado ao cumprimento em decorrência do princípio da legalidade. Assim, em presença dos fatos concretos e da norma contida no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, não poderia a Autoridade Fiscal descumpri-la.

Terceiro, a presunção legal relativa não exige nexos causal entre os fatos-base que servem para presumir a situação concreta que daria origem à incidência tributária e a comprovação de um efetivo acréscimo patrimonial do sujeito passivo, demonstrado analiticamente por meio da sua evolução pelo confronto entre ingressos e saídas.

Obrigação acessória não se constitui obrigação principal.

Entendimento do recorrente no sentido de que a falta de apresentação da declaração de rendimentos apenas comprova o fato de que os valores movimentados nas contas bancárias não se incluíam naqueles determinantes do cumprimento da obrigação acessória. Acrescentou que o descumprimento dessa obrigação não constitui motivo para que o Fisco substitua o fato gerador do tributo para o nascimento da obrigação tributária.

Esta alegação diz respeito ao fato de os valores movimentados nas contas bancárias não estarem incluídos na declaração de bens das declarações de ajuste anual-DAA apresentadas. Referidas declarações foram apresentadas nos prazos fixados pela Administração Tributária conforme cópias juntadas às fls. 4 a 20.

Vale esclarecer ao recorrente que a incidência tributária não decorreu da omissão desses dados nas declarações de bens, mas da falta de comprovação da origem dos valores depositados ou creditados nas contas bancárias.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº : 102-46.572

Arbitramento

As alegações a respeito da aplicabilidade da norma contida no artigo 6.º da lei n.º 8.021, de 1990, serão desconsideradas neste voto, dada sua validade estar restrita a períodos anteriores àqueles desta verificação fiscal.

A norma contida no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, não requer a presença de qualquer nexo causal entre depósito e renda, como a anterior citada. Constitui uma presunção legal relativa de renda, na qual a presença dos depósitos, com origem não comprovada, observados os requisitos da norma, constituem fatos-base para presumir a renda em igual valor.

Conforme expresso no Relatório, o contribuinte apenas alegou ter a movimentação financeira origem na venda de produtos da atividade rural, mas não trouxe aos autos provas desses fatos.

Conveniente ressaltar que a receita dessa atividade deve ser comprovada com a documentação fiscal adequada sob pena de desclassificação e apropriação do resultado tributado como oriundo de outros rendimentos, e o resultado não tributável, inutilizado para fins de eventual cobertura de acréscimo patrimonial.

As cópias de depósitos bancários que teriam origem nas transações junto às empresas Cerealista Cebolão Ltda e Pampas Com. Imp. E Exp. Ltda foram investigadas pelas Autoridades Fiscais, que obtiveram receita dessa atividade considerada omitida em valor de R\$ 179.225,00, com resultado positivo de R\$ 35.845,00, no ano-calendário de 1998.

A receita da atividade rural não foi comprovada, conforme indicado na resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal, fl. 31, enquanto a única obtida pelas Autoridades Fiscais foi aquela fornecida pelas empresas indicadas pelo contribuinte, e totalizaram R\$ 92.228,00, em 1997, R\$ 332.275,00 em 1998, e R\$ 33.675,00, em 1999.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº : 102-46.572

A receita dessa atividade declarada no exercício de 1998, foi de R\$ 421.051,00, motivo para que R\$ 328.823,00 não fossem considerados como pertencentes a essa atividade considerando que foram comprovados apenas R\$92.228,00. No exercício de 1999, houve omissão de receita dessa atividade e em 2000, a receita declarada foi de R\$ 277.782,27, enquanto a comprovada, de R\$ 33.675,00, o que torna R\$ 244.107,27, não apropriáveis para essa atividade.

Assim, do resultado da atividade rural tributado no exercício de 1998, R\$ 84.210,20, apenas R\$ 18.445,60 (R\$ 92.228,00 x 20%) lhe pertencem, enquanto o restante, R\$ 65.764,60, não têm origem conhecida. No exercício 2000 não houve resultado tributável nessa atividade, mas considerando a inexistência de comprovantes da receita, o valor declarado a esse título, de R\$ 277.782,27, não se prestaria para justificar a movimentação bancária, apenas, aqueles obtidos pelas Autoridades Fiscais, R\$ 33.675,00.

Conforme se verifica na Tabela 5, do Termo de Verificação e Encerramento, fls. 351 e 352, para encontrar o valor dos depósitos e créditos bancários não comprovados, as Autoridades Fiscais excluíram os recursos recebidos das empresas adquirentes de produtos, informados às fls. 203 e 240.

Verifica-se, então, que o protesto pela investigação aprofundada dos fatos pelas Autoridades Fiscais não tem qualquer procedência, uma vez que estas dirigiram-se às empresas informadas pelo sujeito passivo e obtiveram os esclarecimentos juntados aos autos.

O pedido por uma **análise individualizada** dos depósitos e créditos bancários, além daquela atinente à desconsideração de transferências entre contas de mesma propriedade, não é adequado em razão da falta de informações prestadas pelo sujeito passivo. Observe-se que as empresas indicadas pelo fiscalizado forneceram dados e estes foram considerados no procedimento. Para que houvesse aprofundamento nas investigações necessária a juntada de outras provas indicativas de transações não cobertas por documentário fiscal adequado.



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

Processo nº : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº : 102-46.572

Outrossim, o entendimento de que o sujeito passivo teria prestado os esclarecimentos sobre os depósitos bancários quando informou referirem-se a atividades comissionadas na intermediação de venda de produtos em favor de terceiros, em que recebia o valor para compra de mercadorias e repassava aos fornecedores, líquido do valor que lhe cabia, não se encontra de acordo com os dados que integram o processo.

Não basta apenas alegar que praticou determinado tipo de operação, é necessário apresentar documentos que identifiquem as transações para que haja um ponto de partida para a investigação fiscal. Nesta situação, os dados fornecidos foram investigados; a inexistência de outros dados permitiu a incidência tributária na forma como erigida.

A norma contida no artigo 845, § 1.º, do RIR/99 é válida e foi observada pelas Autoridades Fiscais, como já evidenciado. A pretensão de transferir ao Fisco todo o levantamento dos fatos que deram origem aos valores depositados nas contas bancárias não se encontra albergada pela dita norma, salvo, se o sujeito passivo apresentasse elementos que permitissem identificação das partes envolvidas, corroborados com indicativos de datas e valores.

Multa

Alega o recorrente que não agiu com intuito de fraudar quando deixou de declarar os valores relativos à movimentação financeira em razão de crer que sendo estes pertencentes a terceiros não integravam a sua renda. Pediu pela aplicação da penalidade de menor intensidade.

Regra geral as infrações tributárias tem caráter objetivo, isto é não vinculam o agente infrator à sua prática, nem à exigência, motivo para que a Administração Tributária possa atribuir multas a terceiros não diretamente beneficiados pelos fatos e às pessoas jurídicas, entes abstratos que não detém o poder volitivo.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

Sacha Calmon Navarro Coelho¹² indica três motivos para o caráter objetivo das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedado caso prevalecesse a subjetividade; (b) impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerando que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de interpretação poderem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária.

Este último, é reforçado pelo caráter heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do destinatário.

A subjetivação do ato infracional implica na existência de duas infrações, a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento do tributo, ou com o não cumprimento da obrigação acessória, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no ato infracional exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático.

Assim, a ação do infrator além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

Nesta situação, verifica-se a presença de dois conjuntos de infrações: o primeiro, pela omissão de receita da atividade rural no exercício de 1999, com conseqüente apuração inferior do resultado anual, e o outro, também por omissão de rendimentos, de espécie desconhecida, obtidos por presunção legal relativa, com suporte nos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

Ambas foram penalizadas com a penalidade mais gravosa, do artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996. Em primeira instância, reduzida aquela aplicada sobre o primeiro conjunto de infrações identificada no parágrafo anterior.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 29 e 30.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

O Imposto de Renda é um tributo que tem fato gerador anual, com fecho no último dia do ano-calendário de referência, considerando que deve obediência aos princípios da generalidade, progressividade e universalidade, na forma da Magna Carta, artigo 153, § 2.º, I ⁽¹³⁾, principalmente este último, presente na lei n.º 9.250, de 1995, artigos 7.º e 8.º ⁽¹⁴⁾.

Assim, dada a universalidade da tributação sobre os rendimentos, a subjetividade na ação de subtrair os fatos da incidência tributária, em relação àqueles rendimentos que integram a renda anual na DAA, não pode ser dissociada por tipo de infração. Ou seja, ou o contribuinte teve intenção de pagar menos IR ao final do período, ou a infração cometida foi despida de qualquer ânimo contributivo do sujeito passivo.

Para caracterizar a presença de subjetividade na ação infratora, é necessário que os fatos não sejam analisados isoladamente, mas em conjunto e na época em que ocorreram, ou seja, as atitudes desenvolvidas no presente pouco contribuem para esse fim.

¹³ CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(.....)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

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

¹⁴ Lei n.º 9.250, de 1995 - Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(....)

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

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

II - das deduções relativas:

(.....)



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

Nesta situação, verifica-se que o contribuinte apresentou suas declarações de ajuste anual com observância dos prazos legais fixados pela Administração Tributária, fls. 4 a 20, e estas contiveram os anexos da atividade rural devidamente preenchidos, fls. 8 e 9, 13 e 14, e 19 e 20. Esse procedimento constitui prova de que o sujeito passivo conhecia suas obrigações fiscais perante a União.

Outro detalhe a colaborar para dirimir a dúvida é o fato de o sujeito passivo ser proprietário da empresa Mesva - Comércio de Cereais Ltda, desde 1995, conforme declaração de bens, fl. 6, que indica conhecimento sobre a obrigatoriedade de execução das transações econômicas sob proteção da correspondente documentação fiscal adequada.

E, por último, a presunção ficta citada no início, da LICC, artigo 3.º, de que a ninguém é permitido alegar o desconhecimento da lei.

Esses detalhes denotam a presença de subjetividade nas infrações cometidas. Analise-se.

Sendo o sujeito passivo comerciante, pois proprietário de cerealista desde 1995, é detentor do conhecimento da obrigatoriedade de todas as transações econômicas serem revestidas da correspondente documentação fiscal, e, por extensão, das obrigações principal e acessórias em nível municipal, estadual e federal. Prova dessa posição é dada pela apresentação das DAA com observância dos prazos e devidamente preenchidas, inclusive com anexo da atividade rural.

Também, nesse sentido, o fato de as notas fiscais de produtor obtidas pelas Autoridades Fiscais, fls. 253 a 323, estarem parte em nome exclusivo deste sujeito passivo, e parte em seu nome e de Tarcisio Moreira Borges e Luiz Antonio Mees, provas que denotam o conhecimento a respeito das obrigações fiscais.

Então, como afirmado em sua defesa inicial, que os depósitos bancários correspondem a transações econômicas das quais participou em grande parte como fornecedor de mercadorias e, também, como intermediador, com provável



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01

Acórdão nº. : 102-46.572

percepção de renda por esse tipo de ação, permite concluir que era conhecedor da obrigação de exigir a documentação fiscal adequada, os recibos de percepção de renda pelas intermediações, para fins de, ao final do período, declarar a renda efetivamente percebida.

No entanto, verifica-se que as declarações de ajuste anual não contém qualquer renda tributada a título de intermediação de negócios. Além desse “esquecimento”, ao responder a primeira intimação deste procedimento informou que a receita da atividade rural de todos os anos-calendário investigados não foi igual à declarada, mas em montante bastante superior.

Assim, fica muito claro que todas as infrações não se revestem de caráter objetivo, mas foram subjetivas, porque *intencionalmente* ocultados da Administração Tributária tais fatos econômicos.

Juros de Mora

Considerada inconstitucional a exigência de juros de mora com suporte na Taxa SELIC pela sua natureza remuneratória, por ofensa às norma dos artigo 161, do CTN, 192, § 3.º da CF/88. Solicitado a incidência dos juros com percentual limitado a 1% ao mês.

Essa verificação não cabe à Autoridade Fiscal, nem aos órgãos julgadores administrativos, porque suas ações são vinculadas à lei posta, em decorrência da determinação contida no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, bem assim, no artigo 5.º, II do mesmo diploma legal.

A análise de eventual extrapolação dos limites constitucionais compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

Trago, então a este voto, o princípio da separação de poderes insculpido no artigo 2.º da CF/88, que impõe a independência harmônica entre os poderes da União.



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

Processo nº. : 13971.003258/2002-01
Acórdão nº. : 102-46.572

Sendo a análise e decisão a respeito da constitucionalidade de leis atribuição restrita ao Judiciário, na forma do artigo 102, da CF/88, não cabe a qualquer outro manifestar-se sobre o assunto, sob pena de ofensa ao dito princípio.

Em contrário, uma ação do Poder Executivo no sentido de excluir a incidência de um determinativo legal, também constituiria invasão da competência atribuída ao Legislativo.

Caso o julgamento administrativo interpretasse no sentido de que a lei de fundo estaria afrontando as determinações constitucionais, equivaleria à criação de uma exclusão da incidência legal em vigor. Assim, o Poder Executivo "legislaria", sem ter a competência para esse fim, e em ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

Lembro que o poder detentor da competência para legislar, ou seja, criar e aprovar novas leis é o Poder Legislativo. Ao Executivo cabe o cumprimento das leis postas.

Decorre, então, a impossibilidade de qualquer decisão sobre a legalidade da imposição fiscal relativa aos juros de mora com lastro na taxa SELIC.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA