



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

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Recurso n.º : 141.155 – VOLUNTÁRIO E EX-OFFÍCIO
Matéria : IRPF – EX: 1999 a 2001
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e AREMITHAS JOSÉ DE LIMA
Sessão de : 22 de março de 2006
Acórdão : 102-47.457

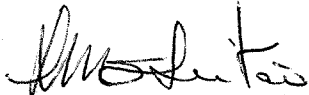
PENALIDADE – QUALIFICAÇÃO – A imposição punitiva de maior ônus requer situação fática denotativa de infração dolosa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS - Presume-se a existência de rendimentos tributáveis omitidos, em igual valor à soma dos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, na forma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996. Comprovado que a origem de tais valores tem titularidade de outras pessoas, a exigência encontra-se incorreta por ilegitimidade passiva.

Recurso de ofício negado
Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e AREMITHAS JOSÉ DE LIMA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

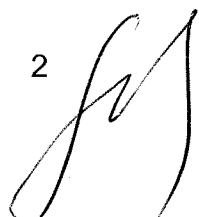

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (Suplente convocado), ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457
Recurso n.º : 141.155
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e AREMITHAS JOSÉ DE LIMA

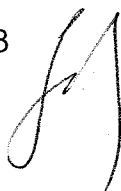
RELATÓRIO

A lide tem referência no protesto contra a exigência de crédito tributário em valor de R\$ 7.170.253,79, externado em Auto de Infração, de 14 de abril de 2003, fls. 460 a 469, v-II.

Referido ato administrativo teve autoria de Auditor-Fiscal da Receita Federal Marcos Cardoso Sampaio, matriculado sob n.º 58.001, e serviu para formalização do referido crédito que foi composto pelo tributo e acréscimos legais - juros de mora e multa de ofício - esta última agravada e qualificada, e decorrente de infrações do tipo "Omissão de rendimentos tributáveis", identificadas por presunção legal de renda com suporte no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, nos meses de janeiro a abril, e junho a dezembro do ano-calendário de 1998, total de R\$ 3.562.894,93, janeiro a junho e agosto de 1999, total de R\$ 2.527.920,68, março e abril e julho a novembro de 2000, total de R\$ 720.634,06, conforme valores que compõem o campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fls. 462 e 463, v-II e Demonstrativos de Apuração do Imposto de Renda, fls. 464 a 466, v-II.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal - TVF, a qualificação da penalidade decorreu do conjunto dos fatos relatados no referido termo, entre eles o uso da conta por terceiros e a falta de documentos comprobatórios da origem dos recursos - conforme excerto da fl. 459, v- II:

"b) diante da conduta do Sr. Aremithas José de Lima no sentido de omitir declaração sobre fatos com o intuito de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do imposto sobre a renda e proventos de



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

qualquer natureza, foi aplicada multa qualificada nos termos do inciso II do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996.”

* Segundo o TVF o procedimento fiscal teve origem no pedido efetuado pela Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI, constituída pelo Senado Federal para investigar fatos envolvendo as associações brasileiras de futebol, para esclarecer quais as razões que levaram o SP a emitir cheques nominais às seguintes empresas: Andrey Etiquetas Ltda, Dimona Silk e Malhas Ltda, Gráfica PL Ltda e Real Artes Gráficas Ltda. A CPI transferiu o sigilo bancário à SRF para fins de permitir a investigação.

Dessas empresas, a primeira delas, segundo informações do responsável Azarias Cassal, recebeu cheques listados às fls. 445 para fins de pagamentos de serviços prestados para a campanha eleitoral de Eurico Miranda; a segunda, informações prestadas por Luis Meyer quando em diligência, que os pagamentos tiveram por referência a produção de material para a campanha da pessoa citada; no entanto, no momento em que encaminhou as notas fiscais informou que os pagamentos corresponderam a camisetas e bonés feitos para Francisco Lima Vila Nova; a terceira, segundo informações prestadas por Ezequiel Luiz de Oliveira, os cheques destinaram-se a pagar material de campanha de candidatos, a Francisco Lima Vila Nova; apresentadas as correspondentes notas fiscais, e a última se encontrava inapta e no local de domicílio havia outra empresa, não sendo possível identificar os seus responsáveis.

Diante das constatações das diligências, justificam as AF que tornou-se necessário investigar a pessoa de Aremithas José de Lima.

Iniciado o procedimento fiscal e tendo o SP não atendido às intimações para esclarecimentos, foi então lavrado termo de constatação e promovida requisição de informações ao HSBC Bank Brasil SA.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

Foram lavrados diversos Termos de Continuação da Ação Fiscal e entregues no endereço do SP e também em endereço diverso, Rua Soldado Wandel Sarmiento, 102.

Foi efetuada a circularização de cheques para os períodos de janeiro de 1997 a dezembro de 2000, e dessa verificação, R\$ 4.564.767,02 constatou-se utilizados por terceiros, conforme relato contido no TVF, fls. 454 a 458, cerca de 98% do valor da amostragem.

Consta ainda do referido TVF, que este SP constava como responsável pela execução e controle dos serviços previstos em contrato firmado entre a Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda e o CRVG.

Em 20 de dezembro de 2002, foi encerrada parcialmente a ação fiscal para prevenir a decadência relativa aos fatos ocorridos no ano-calendário de 1997⁽¹⁾.

Nenhuma das intimações foi respondida pelo SP.

As autuantes concluíram no TVF que a conta bancária foi utilizada em benefícios de terceiros²:

“Os procedimentos de diligência levados a efeito pela fiscalização permitiram constatar, de forma indubitável, que a conta bancária do Sr. Aremithas José de Lima mantida junto ao então HSBC Bamerindus foi utilizada em benefício de terceiros, em especial do Sr. Eurico Miranda.”

¹ Conforme pesquisa no site dos Conselhos de Contribuintes, verificou-se que o crédito tributário do ano-calendário de 1997 integrou o processo nº 10768.018446/2002-42 e se encontra atualmente na Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes para distribuição. “Número do Recurso: 149213 - Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO - Data de Entrada: 12/01/2006 - Número do Processo: 10768.018446/2002-42 Nome do Contribuinte: AREMITHAS JOSÉ DE LIMA - Matéria: IRPF - Andamentos:12/01/2006 - Aguardando Distribuição - 27/01/2006 - Aguardando Sorteio Para Relator, Câmara: SEGUNDA CÂMARA.” www.conselhos.fazenda.gov.br, 9h27, de 14 de fevereiro de 2006.

² Excerto do TVF, fls. 448, v-II.



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

Interposta peça impugnatória e encaminhada a lide para julgamento em primeira instância, requisitou-se diligência para que fossem esclarecidos:

a) qual o piso utilizado pela fiscalização quando da realização da auditoria na conta corrente nº 70022-90, da agência 1509, do banco HSBC Bamerindus, conforme menção no subitem 2º do item 6 à fl. 458.

b) Detalhar a planilha de fl. 457, depósito a depósito, com a identificação de cada terceiro beneficiado e especificação do valor atribuído a cada um, em virtude das circularizações efetuadas.

c) Anexar ao processo em epígrafe os documentos fornecidos pela instituição financeira, conforme RMF nº 0713000 2001 00060 4 (fls. 55/56), relativos aos créditos em conta-corrente efetuados nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000.

d) Uma vez esclarecidas as questões dos itens anteriores, dar ciência ao contribuinte do trabalho realizado, bem como dos documentos juntados, e conceder novo prazo de 30 dias para manifestação, em obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Dessa diligência, os documentos juntados às fls. 667 a 675, e o Relatório de Diligência Fiscal, fl. 676.

Nesse relatório informado que o piso utilizado foi de valor igual ou superior a R\$ 12.000,00, somente concedida exceção quando o valor indicado teve referência expressa em documentos encaminhados pela CPI.

Resta esclarecer que a planilha indicada, fl. 457, conteve o total de depósitos e créditos havidos em conta bancária, por mês, o total dos cheques emitidos para benefício de terceiros – pagamentos de contas do CRVG, de Eurico Miranda – e o valor mensal dos depósitos e créditos líquido daqueles considerados de terceiros,

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

pela existência dos cheques e documentos. A planilha contendo a individualização de tais valores foi providenciada na diligência, e conteve proposta de alteração do feito, no sentido de agravá-lo, para desconsiderar R\$ 101.215,00 do mês de novembro de 1999, porque nesse período não houve depósitos e créditos na conta bancária nº 70022-90, HSBC Bamerindus.

Em primeira instância, desqualificada a penalidade, interpretação que resultou em exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada e demandou o recurso de ofício, conforme consta do Acórdão DRJ/RJO II nº 4.266, de 22 de dezembro de 2003, fls. 723 a 745, v-III.

A justificativa para esse posicionamento do respeitável colegiado foi a falta de provas da ação intencional do SP, da infração dolosa, fls. 744, v-III.

Na peça recursal, reiterados os argumentos postos na impugnação, que em síntese, traduzem:

1. Em preliminar, o pedido pela ineficácia do feito para os rendimentos relativos aos períodos de janeiro a março de 1998, com fundamento na extinção do prazo legal concedido para *revisão do lançamento*³, sendo para esse fim considerada a incidência em bases correntes, na forma da lei nº 7.713, de 1988, e no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN.

Argumenta a defesa que, a prevalecer a tese expendida no julgamento *a quo*, no sentido de que somente após a entrega da DAA a Administração Tributária teria condições de efetuar a revisão do lançamento, o prazo estaria indefinido para as situações em que o sujeito passivo não cumprisse a obrigação acessória.

Jurisprudência administrativa dada pelos Acórdãos 102-45.440, de 2002, 102-45.914, de 2003, 102-46.045, de 2003.

³ Revisão do lançamento conforme autorização contida no artigo 149, do CTN.

7


Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

2. Quanto ao mérito, justifica a defesa que o pedido contido no ofício expedido pela CPI do futebol, citado no TVF, fl. 444, era para que fosse verificado se as contas bancárias do sujeito passivo abrigavam movimentação financeira de terceiros, especialmente do Clube de Regatas Vasco da Gama, RJ, (doravante apenas CRVG) e de Eurico Miranda.

Informado que o sujeito passivo há muitos anos integra o quadro de empregados da referida entidade e detém a total confiança dos administradores. Esses aspectos da relação teriam permitido receber recursos para arcar com pequenas despesas do clube mediante ressarcimento posterior, conforme autorização da diretoria contida no doc. 2 anexado à Impugnação.

Também decorrência dessa relação e de um bloqueio imposto por uma ação judicial movida pela Associação Portuguesa de Desportos, fl. 574, v-III, o sujeito passivo teria recebido todos os créditos em favor do CRVG.

Protestos contra a decisão *a quo* por não conter consideração de tais documentos em razão da inexistência do reconhecimento de firmas, requisitos que estariam superados pela norma do artigo 988, do RIR/99, e porque se tratavam de deliberações da diretoria do Clube de Regatas Vasco da Gama, e de correspondências enviadas à Vasco da Gama Licenciamentos S/A, doravante apenas VGL.

Ainda a justificar a acolhida dos ditos documentos como prova, a distinção havida entre a pessoa física do recorrente e da pessoa jurídica, e o fato de nunca ter integrado a diretoria do CRVG, aspectos que impediriam a ocorrência de ordem no sentido de forjar tal prova em seu favor; a falta de produção de provas pelo fisco, em contrário a tais documentos; e o resultado da circularização que demonstrou a presença de inúmeros pagamentos do CRVG transitando por contas de sua titularidade, fls. 768 a 771. Cópias de fls. Do livro Diário do CRVG, doc. 5 da Impugnação, fls. 584 a 629, v- III, externariam os lançamentos dos últimos citados.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

Tais documentos originais teriam sido apreendidos nas dependências do clube nos dias 4 e 5 de julho de 2001 e até a data do recurso não ocorrera a devolução.

3. Informa ainda a defesa, que o sujeito passivo, por deter confiança e amizade com Eurico Miranda, diretor vice-presidente do CRVG, movimentou recursos pessoais deste para pagar suas contas em razão das freqüentes ausências. A defesa elenca às fls. 771 e 772, v-III, diversos créditos que pertenceriam a Eurico Miranda e a destinação dada a eles.

4. Alega a defesa que a decisão *a quo* não conteve abordagem da apreensão de documentos junto ao CRVG, na data de 4 de julho de 2001, e da falta de devolução, tendo a dígna Relatora justificado o silêncio com a ausência de provas a respeito da permanência de tais documentos com as autoridades públicas. No entanto, considera o recorrente que essa prova seria *negativa* e a ser produzida por pessoa distinta daquela do CRVG. Nesse sentido, protestos contra a fundamentação centrada no artigo 1º, I, da lei nº 8.906, de 1994, Estatuto da OAB, considerando que não é permitido o acesso a dados de terceiros.

5. As circularizações efetivadas pela autoridade fiscal tiveram por objeto atender a CPI do futebol e teriam evidenciado que R\$ 4.462.538,29 dos depósitos e créditos bancários seriam recursos de terceiros enquanto apenas R\$ 55.000,00 pertenceriam ao sujeito passivo, ou seja, apenas 1,2% eram do sujeito passivo. Em face desta constatação inquiri a defesa sobre a possibilidade dos demais créditos pertencerem ao sujeito passivo e conclui pela inaplicabilidade da presunção legal contida no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, quando ausente o aprofundamento da investigação. Nessa linha de raciocínio o acórdão nº 102-45.896, de 2003, de autoria deste Relator, grande parte dele transcrito na peça recursal, fls. 781 a 787.



Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

Afirma a defesa que as presunções constituem meios indiretos de prova admitidos em Direito, conforme artigo 212, do Código Civil⁴, que teriam sua eficácia condicionada à plausibilidade da relação entre as premissas e as suas conclusões, sustentada por um liame lógico entre o fato conhecido e o desconhecido que dele se extrai. Assim, estaria incorreta a imposição tributária por conter um fato gerador não correspondente àquele efetivamente ocorrido no passado, em razão da autoridade fiscal ter desconsiderado a origem dos depósitos e créditos que integraram a conta-corrente do sujeito passivo, quando 98,8 % da amostragem obtida na circularização comprovou-se pertencer a terceiros.

6. Estaria incorreta a decisão *a quo* por conter reforma do lançamento e trazer para a base de cálculo o valor de R\$ 101.215,00 que tivera proposta de exclusão pela autoridade fiscal autora da diligência prévia requerida pela DRJ.

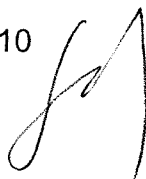
Segundo a autora do feito, o valor dos cheques cujo beneficiário não foi o sujeito passivo foram excluídos da base de cálculo, no entanto, os R\$ 101.215,00, representam cheques emitidos pelo sujeito passivo que também tiveram a mesma destinação e deveriam não integrar a base de cálculo. Somente foram assim considerados porque pertencentes ao mês de novembro de 1999 e nesse período não havia depósitos para confronto. A decisão *a quo* conteria entendimento de que haveria impossibilidade legal para exclusão de tais valores porque corresponderia a excluir créditos pertencentes a outros períodos com suporte em pagamentos efetuados no mês de novembro, considerando que a lei prevê apenas justificativa para a origem dos depósitos e créditos.

Concluído pela nulidade da decisão *a quo* por conter alteração do lançamento, ofensa aos princípios da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição, do devido processo legal e do direito ao contraditório, e por falta de competência, com

⁴ Lei nº 10.406, de 2002 - Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

(...)

IV - presunção;



Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

base no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972. Jurisprudência administrativa dada pelos acórdãos 103-18.937, de 1997, 106-10.515, de 2000, e 203-04622, de 1999.

7. A multa agravada por falta de atendimento não teria justificativa fática para subsunção, considerando a defesa que os documentos solicitados, via intimações não atendidas, já se encontravam em poder do fisco – os extratos bancários fornecidos pela CPI do Futebol. Para esse fim, dispunha, ainda, a fiscalização das autorizações contidas na lei complementar nº 105, de 2001, decreto nº 3.724, de 2001 e Portaria SRF nº 180/2001. Jurisprudência Administrativa com os Acórdãos CSRF nº 01-3.093/2000 e 101-93.300.

Esses os argumentos que integraram a peça recursal.

Arrolamento de bens, conforme indicado em despacho à fl. 824, v-III.

É o relatório.



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Analisa-se em primeiro o recurso voluntário porque essa decisão pode afetar aquela relativa ao recurso de ofício.

O pedido pela nulidade do feito com suporte no artigo 150, do CTN e no fato gerador mensal do IR, constitui corrente de interpretação equivocada a respeito da decadência do direito de exigir o tributo.

O marco inicial para contagem do prazo estaria centrado em cada mês, e na homologação tácita da atividade exercida pelo cidadão, ato este virtual porque fisicamente apenas presente na referida norma, mas que teria o poder de impedir qualquer manifestação do sujeito ativo após esse limite.

Esse 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, a exigência de tributo resultante de fatos econômicos omitidos não se subsume 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 legal⁵).

⁵ 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;



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

Este último 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 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.

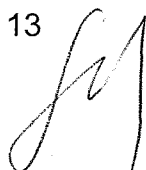
Ao final do ano-calendário a pessoa física tem uma base de cálculo do Imposto de Renda, regra geral, diferenciada daquela mensal, bem assim uma tabela progressiva distinta, e novo prazo para, eventualmente, complementar valores não pagos antecipadamente.

Logo, não diria impossível, durante o transcorrer do ano-calendário de referência, exigir imposto de renda no mês subsequente ao de ocorrência de fato econômico não tributado, 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 obter 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 1998, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito tributário poderia ser



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

formalizado, 1º de janeiro de 2000, enquanto sua extinção, em 31 de dezembro de 2004. Portanto, eficaz a exigência e correta a decisão *a quo* quanto à matéria.

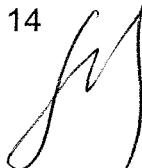
A hipótese levantada pelo recorrente quanto à inaplicabilidade do entendimento esposado no julgamento *a quo* a respeito do marco inicial de contagem situar-se no vencimento do prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA, constitui interpretação equivocada, para tentar o convencimento por força de *raciocínio por exemplo*, com tendência ao absurdo.

Óbvio, então, que nas situações em que a dita obrigação acessória não foi cumprida o marco inicial de contagem do prazo decadencial deve permanecer fixado no vencimento daquele estabelecido para a primeira.

Deve-se ressaltar que o prazo decadencial ao direito de formalizar o crédito tributário significa período em que possível à Administração Tributária exercer o direito. Presente norma que autoriza a pessoa a entregar a DAA somente ao final do mês de abril, exigir que esta seja apresentada em momento anterior constitui ofensa à norma posta, atitude vedada ao representante do sujeito ativo por força do princípio da legalidade. Decorrência, o raciocínio do respeitável colegiado está correto.

Ressalte-se que a jurisprudência administrativa contém interpretações diversas quanto ao assunto, inclusive posição deste relator no mesmo sentido da defesa em julgado ocorrido em 2002. No entanto, tais interpretações decorrem do nível de conhecimento de cada conselheiro até o momento do julgamento e da composição do colegiado, justamente por esse motivo é que seus efeitos não se estendem *erga omnes*, o que torna defeso a utilização do entendimento extensivamente aos demais julgados.

Quanto ao mérito, verifica-se que a amostragem tomada pelas autoridades fiscais para verificação de entradas e saídas da conta bancária apontou como recursos do próprio sujeito passivo apenas a quantia de R\$ 55.000,00



Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

correspondente a pagamentos por aquisição de imóvel. O restante dos valores, R\$ 4.564.767,02 foi utilizado para pagamentos em benefício de terceiros, conforme indicado no TVF, fl. 451, v-III. Dessa forma, os dados apontados pela defesa conferem, pois R\$ 55.000,00 correspondem a 1,2 % de R\$ 4.619.767,02, total dos valores que compuseram a amostragem.

Conveniente uma pequena digressão a respeito do fato gerador do tributo e sobre o procedimento fiscal.

Quando se busca eventual renda omitida em relação àquela que integrou a DAA o objetivo do representante do sujeito ativo é a composição do fato gerador do tributo (anual), análise que requer um conjunto de atitudes para fins de identificação de todos os fatos econômicos em que o sujeito passivo teve participação direta ou indireta e deles percebeu benefícios tributáveis, componentes da renda.

Assim, durante o procedimento investigatório a autoridade fiscal procura colher quantitativo considerado satisfatório de documentos e provas que lhe possibilitem conformar o fato gerador do tributo, isto é, a composição dos fatos econômicos significativos que em seu conjunto formariam o fato jurídico tributário que deveria ter sido oferecido à tributação, mensalmente e na DAA.

As formas possíveis de levantar esse fato gerador são várias, entre elas a presunção legal, usada neste procedimento.

Um requisito que não deve passar despercebido durante o procedimento investigatório é a aproximação da verdade construída em decorrência dos fatos que exurgem dos documentos colhidos com aquela que realmente ocorreu durante o período investigado.

Outro aspecto importante é a compatibilidade entre o crédito tributário e o patrimônio da pessoa, pois sabido de todos que a norma do tributo ao ser construída



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

tem por conformador a capacidade contributiva ampla e bem assim, por decorrência, sua aplicação *in concreto* não pode constituir exigências exóticas.

Fechando a digressão, necessária ao entendimento dos argumentos que serão postos adiante, retorna-se à questão.

As autoridades fiscais efetivaram levantamento de uma amostragem significativa de créditos e débitos integrantes da conta-corrente bancária utilizada pelo sujeito passivo. Considerada significativa porque tomou R\$ 4.619.767,02 de um total de R\$ 11.431.216,69, cerca de 40% (quarenta por cento).

Como visto, desses valores apenas 1,2 % foram comprovados como pertencentes ao titular da conta-corrente. Ou seja, sendo a amostragem efetivada para fins de identificar a quem pertenciam os valores creditados em conta-corrente bancária, o resultado expressou claramente que a titularidade de fato não pertencia ao sujeito passivo, mas a outra pessoa – Eurico Miranda ou CRVG.

Mesmo concluindo nesse sentido, conforme consta do TVF, fl. 448, v-II⁽⁶⁾, as autoridades fiscais interpretando que os valores não identificados estariam subsumidos à hipótese contida no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, formalizaram a exigência do referido crédito tendo por suporte o restante dos créditos não verificados.

Essa forma de proceder, sob a perspectiva deste que escreve, decorreu de uma interpretação incompleta do texto normativo, como se demonstra em seguida.

Conforme explicitado no parêntese, a verdade material deve sempre constituir objeto de busca pelo procedimento fiscal, mesmo nas situações em que a lei

⁶ “3. Das conclusões dos Procedimentos de Diligências – Os procedimentos de diligência levados a efeito pela fiscalização permitiram constatar, de forma indubitável, que a conta bancária do Sr. Aremithas José de Lima mantida junto ao então HSBC Bamerindus foi utilizada em benefício de terceiros, em especial do Sr. Eurico Miranda.” Excerto do TVF, fl. 448, v-II.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

permite ao fisco obter o fato gerador por intermédio da ocorrência de outros que a ele estão ligados logicamente.

Assim, andou bem o procedimento na parte em que procurou obter tanto a documentação relativa aos depósitos e créditos quanto aquelas atinentes às saídas, uma vez que embora a pessoa fiscalizada não tenha atendido às solicitações do fisco, a busca da verdade material estaria a constituir objeto de busca pela autoridade fiscal, ação que permitiu excluir da base presuntiva valores que totalizaram cerca de quatro milhões de reais.

Seguindo nessa linha de raciocínio, dois motivos demandariam a verificação integral dos demais valores:

(a) a busca da verdade material que se externa obrigatória pela ordem contida no artigo 142, do CTN, e para que, por utilização inadequada da base presuntiva, evite-se formalização de créditos exorbitantes e em descompasso com aquele que realmente seria devido, caso todos os documentos estivessem presentes; e

(b) por coerência do procedimento investigatório, que após realizada a amostragem, pôde obter conclusão no sentido de que 98,8 % dos créditos não pertenciam ao sujeito passivo eleito, e se a amostragem constituiu opção para identificação de valores, o resultado dela deveria servir para excluir da incidência o restante dos créditos, ou então, estendendo a verificação a todos os cheques emitidos, uma vez que a efetivada foi limitada ao corte de R\$ 12.000,00.

No entanto, mesmo frente a tais motivos, preferiram as autoridades fiscais a permanecerem sob o amparo da norma portadora do suporte para a presunção como se esta garantisse a exigência quando o depósito bancário não tivesse justificativa de sua origem apresentada pelo titular da conta.

Interpreto no sentido de que essa atitude não foi adequada aos determinativos contidos no ordenamento jurídico tributário que rege o tributo e para



Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

fundamentar esse posicionamento coloca-se os motivos citados – a busca da verdade material e a coerência procedimental – e ainda a falta de observância da norma contida no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996.

Conveniente salientar que o *caput* desse artigo contém ordem para que o sujeito passivo apresente provas da origem dos recursos que serviram para efetivar os depósitos e créditos, o que não se observou nesta situação; no entanto, por iniciativa do fisco, houve provas indiciárias no sentido de que tais valores podem não ter constituído integralmente propriedade do titular da conta.

Porém, independente da comprovação da origem e por obediência à norma do parágrafo 3º, do referido artigo, os depósitos e créditos bancários devem ser analisados individualmente pela autoridade fiscal, e, por conseqüência, excluídas as transferências, os valores correspondentes à renda oferecida à tributação, empréstimos, entre outros não passíveis de compor fatos que poderiam estar ligados logicamente à renda tributável não declarada. Essa análise constitui passo obrigatório para evitar ofensas à capacidade contributiva e o enriquecimento ilícito da União em razão de eventual formalização de crédito tributário em descompasso com aquele efetivamente devido, caso desprezada essa investigação.

Outro detalhe significativo a confirmar a cessão da referida conta para uso de terceiros – Eurico Miranda e o CRVG - é o conjunto dos fatos composto por (a) ligação com o CRVG, porque funcionário deste, vínculo comprovado pelos rendimentos tributáveis em cada Declaração de Ajuste Anual – DAA do período fiscalizado; (b) o longo tempo dessa ligação, externado pelos rendimentos tributáveis e os períodos fiscalizados; (c) ligação com um dos diretores do CRVG, Eurico Miranda, comprovada com as declarações prestadas à CPI do Futebol, fl. 102 e 103, e com a destinação dos depósitos e créditos que integraram a amostragem levantada pelas autoridades fiscais. (d) constatação por amostragem significativa de que os valores creditados em sua conta bancária serviram para cobrir despesas do CRVG e de Eurico Miranda. (e) O bloqueio imposto por uma ação judicial movida pela Associação Portuguesa de



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

Desportos, fl. 574, v-III. Destarte, aplicando à situação o raciocínio⁷ indutivo, verifica-se que os fatos a que se referem os documentos a instruir o processo permitem compor uma situação em que o sujeito passivo atuou como afirmado em sua peça recursal.

Sob a perspectiva da prova, conveniente uma pequena digressão a respeito dos critérios distintivos.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann⁸, "*prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato*".

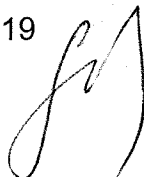
Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior⁹ (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir.

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

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

⁸ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

⁹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

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

Em complemento, necessário identificar os elementos discriminatórios da prova, e para esse fim, o apoio nos ensinamentos de Paulo C B Bonilha¹⁰ que, com suporte no entendimento de Nicola Framarino Dei Malatesta¹¹, indica a presença de três critérios distintivos: o sujeito, o objeto, e a forma, ou seja, quanto à origem, à natureza, e ao modo de sua produção em juízo.

As presunções e os indícios constituem provas *indiretas* de um fato porque não traduzem elementos que lhe deram origem ou, de uma forma ou outra, propiciaram a sua ocorrência.

Esses tipos de prova, na classificação do referido autor, encontram-se inseridos naquelas que se distinguem pelo *objeto* - o fato por provar-se - que podem ser *diretas* ou *indiretas*. A prova *direta* refere-se ou consiste no próprio fato probando, enquanto a prova *indireta* tem por referência fato distinto deste, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fim colimado. São provas indiretas as presunções e os indícios.¹²

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

¹⁰ BONILHA, Paulo C. Bergstron. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª Ed., São Paulo, Dialética, 1997, pág. 83.

¹¹ MALATESTA, Nicola Framarino Dei. A lógica das provas em matéria criminal, tradução de Alexandre Augusto Corrêa, vol. I, Saraiva, São Paulo, 1960, págs. 124-127.

¹² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Ob. Cit., pág. 81.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

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

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

Fechando o parêntese, verifica-se que tanto a presunção como os indícios compõem a prova indireta, ou seja, podem ter o mesmo valor probatório.

O argumento em contrário a essa forma de interpretar decorre da presunção contida em lei segundo a qual não tendo comprovação da origem do depósito este deve ser tido como renda omitida.

No entanto, esta postura somente pode ser acolhida quando não haja evidências concretas da presença de resultados financeiros de uma atividade exercida pelo sujeito passivo, ou quando não presentes indícios significativos da utilização da conta por terceiros (o que poderia conduzir a uma ilegitimidade passiva).

Ciente a autoridade fiscal de que houve preponderância de uma determinada atividade durante o período sob investigação, ou que há indícios significativos do uso da conta por terceiros, deve a mesma, por força do princípio da verdade material e da tipicidade cerrada, verificar a efetiva renda percebida para exigir o tributo em acordo com as normas aplicáveis à espécie e da pessoa efetivamente identificada como titular, sob pena de tornar nulo o correspondente ato administrativo por presunção.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69

Acórdão : 102-47.457

A contribuir para esse raciocínio, a norma restritiva contida no parágrafo 3º⁽¹³⁾ do artigo 42. Da análise desse texto legal, verifica-se que o legislador quis eliminar de comprovação valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, e também, quando durante todo o período a somatória destes resultar inferior a R\$ 80.000,00. Justamente, porque não se desejou colocar sob análise valores de difícil comprovação pelo titular da conta – retornos de saques, depósitos de pequenas quantias cedidas a amigos, etc. – e somente quando estes superem o limite de R\$ 80.000,00 devem, então, sujeitar-se à comprovação da origem.

Um dos motivos determinante desse posicionamento foi a premissa de que ultrapassando esse limite poderia indicar a existência de uma atividade profissional de fundo - comercial, prestação de serviços, factoring etc - que merecesse investigação mais detalhada, e por consequência, os dados apresentados pela pessoa investigada estariam a permitir a identificação da atividade exercida, situação que levaria a uma tributação correta pela aplicação da norma à espécie de rendimentos identificada.

No entanto, não é essa forma de abstrair os conceitos postos na dita lei que está predominando na interpretação do fisco, e exige-se tributo sobre toda a renda apurada com base na somatória dos depósitos, independente das provas indiciárias da presença de outras atividades. Esta situação não foge à regra citada.

De acordo com essa interpretação é que vejo a tributação posta neste ato administrativo como resultante de uma aplicação da norma em conflito com aquela

¹³ Lei nº 9.430, de 1996 - Art. 42.

(.....)

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



Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

que determina a hipótese de incidência do tributo, justamente porque permite exigir tributo de valores que, comprovadamente¹⁴, não se prestam para servir de base presuntiva de renda omitida, situação da qual resulta exigência de tributo sobre renda que não é renda.

Quanto à nulidade da decisão *a quo* por conter desconsideração da proposta resultante da diligência prévia ao julgamento, não assiste razão à defesa.

O ato administrativo consubstanciado por Auto de Infração não foi alterado em razão da dita diligência, ou seja, houve apenas proposta para que os valores considerados fossem excluídos da base de cálculo em razão de constituírem pagamentos a terceiros, com recursos oriundos da dita conta-corrente, fls. 670.

Como a decisão de primeira instância constitui uma nova norma individual e concreta porque, ou representa integralmente aquela expedida pela autoridade lançadora, pela manutenção integral da exigência, ou dela é distinta, porque portadora de exclusão de valores considerados externos ao fato jurídico tributário ou correspondentes a penalidades inadequadas, externando uma nova forma de compor os fatos e efetuar a subsunção à hipótese de incidência geral e abstrata.

Quanto ao agravamento da penalidade, correto foi o procedimento fiscal, porque não havendo o atendimento à solicitação fiscal, seja apenas uma falta, ocorre a subsunção dessa situação à hipótese normativa prevista inicialmente no artigo 44, § 2º, da lei nº 9.430, de 1996, e posteriormente alterado pelo artigo 70, da lei nº 9.532, de 1997:

" Lei nº 9.430, de 1996 - Art. 44.

(....)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e

¹⁴ Por indução.

Processo n.º : 18471.000815/2003-69
Acórdão : 102-47.457

duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

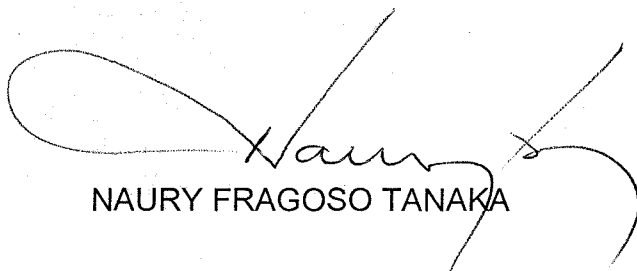
b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

No entanto, como o posicionamento é no sentido de que a exigência não se encontra de acordo com a norma de fundo, deixa de ter qualquer significação tanto este quanto os demais questionamentos.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. No tocante ao recuso voluntário, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário, em razão do ato administrativo ser dirigido a sujeito passivo ilegítimo.

Sala das Sessões – DF, em 22 de março de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA