



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº	19515.003610/2007-78
Recurso nº	177.525 Voluntário
Acórdão nº	2202-01.489 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	29 de novembro de 2011
Matéria	Depósitos Bancários
Recorrente	WAGNER PEDROSO RIBEIRO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 - SC, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, portanto, nos casos de rendimentos submetidos a tributação no ajuste anual, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário decaí após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que tenha havido pagamento antecipado do tributo e não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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, sendo dispensável

comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários (Súmula CARF nº 26, em vigor desde 22/12/2009).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR.

A omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada compõe a base de cálculo do imposto de renda apurado no ajuste anual, cujo fato gerador se perfaz em dia 31 de dezembro do ano-calendário. Entendimento pacificado pela Súmula CARF nº 38 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em vigor desde 22/12/2009.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.
REPRESENTAÇÃO PARA FINOS PENAIS**

O contencioso administrativo destina-se, tão somente, a apreciar o litígio conformado pela discordância do contribuinte quanto a lançamento contra ele formalizado, não tendo competência para se manifestar sobre questões externas ao crédito constituído, tal como questões que versem sobre a representação fiscal para fins penais. Questão consolidada no âmbito deste Tribunal Administrativo por meio da Súmula CARF nº 28, em vigor desde 22/12/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Rafael Pandolfo.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 248 a 251, integrado pelos demonstrativos de fls. 243 a 247, pelo qual se exige a importância de R\$1.170.911,99, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, em virtude da apuração de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, anos-calendário 2002 a 2005.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 203 a 215, no qual o autuante esclarece que:

- o Termo de Início de Fiscalização (fl. 23) foi cientificado ao contribuinte em 05/12/2006 (fl. 24), no qual foi solicitado a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, da origem dos recursos depositados nas suas contas bancárias movimentadas nos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, bem como a apresentação dos extratos bancários dessas contas;
- em 07/02/2007, o fiscalizado apresentou relação de extratos bancários (fl. 29) e os extratos bancários das contas mantidas Banco Itau S/A (fls. 30 a 60), HSBC Bank Brasil S/A (fls. 61 a 109) e no Banco CitiBank S/A (fls. 110 a 112), todos em seu nome;
- com base nos extratos bancários entregues pelo contribuinte no curso da ação fiscal, foi elaborada Planilha-1 intitulada "Créditos Bancários a Comprovar" - anos calendários 2002, 2003, 2004 e 2005, anexa, integrante e inseparável do Termo de Intimação Fiscal de fl. 124, o qual foi encaminhado ao contribuinte para que ele comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que deram causa aos créditos (depósitos) ocorridos nos anos-calendários 2002, 2003, 2004 e 2005 nas contas bancárias de sua titularidade;
- após a análise de todos os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, foi elaborada a PLANILHA-2 (fl. 216 a 242), intitulada CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGENS NÃO COMPROVADAS, que contém todos os créditos individualizados, em ordem cronológica conforme constaram nos extratos bancários das contas analisadas, os quais, diante da não comprovação da origem dos recursos, foram tributados como omissão de rendimentos nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 262 a 295, instruída com os documentos de fls. 296 a 350, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fls. 355 a 356):

4. O contribuinte, cientificado via postal em 29/11/07, apresentou, através de seu representante, procuração à fl. 296, em 26/08/2004, impugnação de fls. 262/295, sem juntar qualquer documentação diferente de cópias do auto (fls. 300/309), do demonstrativo de origens não-comprovadas (fls. 310/336), do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 337/349), relatando inicialmente dos fatos, questiona "Das Razões de Defesa":

4.1 Da Decadência

4.1.1 Alega que o direito de constituição do crédito relativo aos fatos geradores anteriores ao mês de Novembro de 2.002 está extinto, uma vez que o imposto sobre a renda a partir de 01/01/1989 é exigido mensalmente, conforme arts. 1º, a 3º desse diploma legal; acrescenta que essa lei modificou a forma de lançamento por declaração para o por homologação, deixando o lançamento a ser regido pelo art. 147 do CTN e ficando ao abrigo do art. 150 do CTN, resultando na decadência contando-se cinco anos da ocorrência do fato gerador; cita alguns doutrinadores e acórdãos do Conselho de Contribuintes — CC- (fls. 267/271)

4.2 Do Cerceamento de Defesa

4.2.1 Afirmando que atendera as solicitações do agente fiscal, apresentando diversas documentações, acrescenta que, em observância ao primado da busca da verdade material, a fiscalização deveria promover diligências necessárias, de forma a demonstrar de forma cabal a omissão de rendimentos;

4.2.2 Continua afirmando que o ato está eivado de ilegalidade, uma vez que a própria Constituição Federal assegura ao contribuinte a apreciação de todos os meios de prova, como busca da verdade material;

4.2.3 Acrescenta que a fiscalização deveria se ater aos arts. 114 e 142 do CTN, que cuidam, respectivamente, da definição do fato gerador e da competência fiscal na constituição do crédito; colaciona textos doutrinários (fls. 274/278) informando que a presunção de legitimidade dos atos administrativos, há muito vem sendo rebatida;

4.2.4 Citando o art. 333 do Código de Processo Civil, assevera que nem sempre compete ao contribuinte o ônus da prova, à medida em que ofertada a impugnação, com as provas que o mesmo entende necessárias para atacar o ato administrativo, o ônus de exibir a improcedência dessa impugnação volta a ser do fisco;

4.2.5 Conclui pela nulidade da autuação;

4.3 Da Busca da Verdade Material

4.3.1 Explicitando o significado da verdade material, afirma que a imposição de limites temporais à produção de provas não se coaduna com essa busca, uma vez que entende que no processo judicial, busca-se a verdade formal e no administrativo o material não se admitindo exigência de tributo, com base em presunção formal, que se opõe aos princípios do contraditório e da ampla defesa; colaciona textos doutrinários e acórdãos do CC (fls. 280/286) contestando a presunção;

4.3.2 Cita, ainda, acórdãos do CC sobre autuação sobre omissão de rendimentos com base em extratos bancários (fl. 287) e a súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos- TFR;

4.3.3 Acrescenta, ainda, que depósitos bancários são apenas marcos de investigação, salientando que os arts. 904 e 911 do RIR/99 não obrigam o fornecimento de extratos bancários, tampouco se exige que a origem dos depósitos seja comprovada documentalmente (fl. 291); em continuidade, informa que à Lei

fala em prestar informações e esclarecimentos, não em entregar documentos que a Constituição protege com sigilo (fl. 292); colaciona acórdão do CC (fls. 293/294);

4.4 Da Representação Fiscal para Fins Penais

4.4.1 Contesta a elaboração da Representação uma vez que não se recusou ou resistiu ao atendimento à fiscalização, prestando, ao contrário todos os esclarecimentos necessários;

4.4.2 Salienta, ainda, que a multa imposta não se refere à qualificada, pela caracterização de dolo ou fraude, comprovando mais, vez a incoerência na representação;

4.5 Do Pedido

4.5.1 Conclui requerendo o cancelamento do auto e seu arquivamento, protestando por todos os meios de prova.

Informa o relator *a quo* que, encerrando os trabalhos fiscais, foi elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais, protocolizada sob o nº 19515.003611/2007-12 que se encontra apenso ao presente.

DO JULGAMENTO DE 1^a INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada pelo contribuinte, a 6^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-25.896 (fls. 353 a 361), de 18/06/2008, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002 2003,2004,2005

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não se tratando de homologação expressa, tampouco tácita, o prazo para constituição do crédito tributário é o estabelecido no artigo 173, inciso I do CTN.

Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente em consonância com os dispositivos legais que cuidam de nulidade, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. Afastado o cerceamento do direito de defesa, uma vez acolhida a impugnação, com as alegações que o contribuinte julgou necessárias, e ora apreciadas. Preliminar rejeitada

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente

intimado, não lograr comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A Representação Fiscal deve sempre ser elaborada quando se constatar fatos que, em tese configuram Crime Contra a Ordem Tributária, sendo encaminhada ao Ministério Público, após proferida decisão final na esfera administrativa.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 31/10/2008 (vide AR de fl. 362 verso), o contribuinte interpôs, em 02/12/2008, o recurso de fls. 365 a 417, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fl. 296), no qual reitera os termos de sua impugnação, e aduz os argumentos a seguir sintetizados.

1. O contribuinte discorda do entendimento adotado pelo julgador *a quo* em relação ao prazo decadencial, alegando que o mero termo de início de fiscalização não possui a característica de lançamento e tampouco é suficiente para se afirmar que a declaração não teria sido homologada nem tácita nem expressamente. Entende, assim, que não se aplicaria o art. 173, inciso I do CTN, mas sim art. 150, § 4º, do mesmo código.
2. Ressalta que o art 150, §4º, do CTN ao estabelecer o prazo de 5 anos contados do fato gerador, para o exercício do direito de lançar, deixa expressamente consignado que isso não ocorre nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o prazo se desloca para o previsto no artigo 173 do CTN, o que não teria ocorrido no caso em questão, uma vez que a multa imposta foi de 75%, caso contrário, a multa teria sido de 150%. Cita vasta jurisprudência administrativa para corroborar sua defesa.
3. Repisa que simples movimentação bancária não comprova a obtenção de rendimento tributário, ao contrário do que acontece quando se apura acréscimo patrimonial a descoberto. Aduz que o contribuinte, pessoa física, com mais de uma conta bancária, realiza transferências de numerário de uma para outra, de acordo com a necessidade, o que poderia justificar plenamente sua movimentação bancária.
4. Sustenta que o Superior Tribunal de Justiça – STJ também já se manifestou sobre a utilização extratos bancários para o lançamento de créditos tributários, definindo como ilegítima essa prática, tendo como base o artigo 6º da Lei 8.021, de 1990.

Em 03/12/2008, o contribuinte protocolizou a petição de fls. 432 a 434, na qual defende a tempestividade do recurso. Alega que quando da apresentação do presente recurso foi informado que o mesmo não poderia ser protocolado por falta de procuração, não obstante o instrumento de mandato já tivesse sido anexado aos autos, quando da apresentação da impugnação. Após longa insistência, o protocolo foi feito, tendo constado a seguinte ressalva: “Por insistência do contribuinte - Falta procuração”.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 06, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 07/02/2011, veio numerado até à fl. 495 (última folha digitalizada)¹.

¹ Não foi encaminhado o processo físico a esta Conselheira. Recebido apenas o arquivo digital.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

1 Admissibilidade

De acordo com art. 33 do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972, o prazo para interposição de Recurso Voluntário é de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância.

Compulsando-se os elementos que compõem os autos, verifica-se que o contribuinte foi cientificado do Acórdão de primeira instância, em 31/10/2008 (sexta-feira), conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 362 verso. Considerando-se que “os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”, nos termos do art. 210 do Código Tributário Nacional, o termo inicial é o dia **03/11/2008** (segunda-feira) e o final, **02/12/2008** (sexta-feira).

Dessa forma, há que se ter como tempestivo o recurso interposto em 02/12/2008 (fls. 365 a 417), o qual foi apresentado pelo procurador do contribuinte, como se pode observar pelo instrumento de mandato acostado aos autos à fl. 296.

Demonstrada a tempestividade do recurso e considerando-se que ele atende às demais condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

2 Decadência

O recorrente argui a decadência dos fatos geradores anteriores ao mês de novembro de 2002, entendendo que o fato gerador do Imposto de Renda pessoa física é mensal e, em se tratando de tributo lançado por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). Defende, ainda, que o art. 173, inciso I, se aplica somente quando constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não teria ocorrido, uma vez que a multa imposta foi de 75%. Cita vasta jurisprudência administrativa para corroborar seus argumentos.

Com a devida vênia daqueles que pensam diferente, encontra pacificado neste Conselho o entendimento, ao qual me filio, de que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador), independentemente de haver ou não pagamento do tributo.

O referido dispositivo legal exclui do seu escopo expressamente apenas os casos em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, nessa hipótese, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I (cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Entretanto, com o advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, devido a inclusão do art. 62-A, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrepostos os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestrar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (II) § 2º O sobrepostamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733 – SC, de 12/08/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Depreende-se, assim, que nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se que "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível.

Posteriormente, acolhendo os embargos de declaração oposto pela Fazenda Nacional no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR (2004/0109978-2), julgado em 09/02/2010, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou:

***PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.***

*RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS.
ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL.
OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS.
EXCEPCIONALIDADE.*

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º 1.1995, expirando-se em 1º 1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O relator, Ministro Mauro Campbell Marques, esclarece no voto condutor que:

Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

[...]

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Conclui-se, assim, que a aplicação do prazo decadencial previsto art. 150, §4º, do CTN passou a ter uma condição adicional, qual seja, a existência de pagamento antecipado de tributo. Inexistindo pagamento antecipado, desloca-se o prazo decadencial para o

“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, inciso I), restando claro que, nos casos de fatos geradores ocorridos no dia 31 de dezembro de cada ano, o lançamento só poderá ser efetuado no ano seguinte.

Resta agora determinar o fato gerador.

À época da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os rendimentos e ganhos de capital eram apurados e tributados **mensalmente**, conforme disposto no art. 2º:

Art. 2 - O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, voltou-se a apurar o imposto de renda **anualmente**, tendo como base de cálculo todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, como se depreende dos seus arts. 2º, 9º, 10 e 11, a seguir transcritos (grifos nossos).

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Atente-se que no art. 2º acima transcrito foi suprimida a palavra “mensalmente” que constava anteriormente na redação do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, acrescentando-se a ressalva, “**sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11**”, retornando, assim, a tributação a bases anuais. O imposto de renda retido na fonte (exceto os casos de tributação exclusiva) e o carnê-leão, previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, foram mantidos na Lei nº 8.134, de 1990 (arts. 3º e 4º), como antecipações do imposto apurado anualmente, como se observa pelo teor do art. 5º da citada lei (grifos nossos):

Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Conclui-se, assim, que apenas no ano-base 1989 houve a incidência de imposto de renda somente em bases mensais. A partir do ano-base 1990, os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário. Somente os rendimentos para os quais exista determinação legal considerando-os de tributação definitiva ou exclusiva na fonte, estão excluídos da tributação anual.

O recorrente menciona, o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996, para defender que o fato gerador deveria ser mensal e não anual:

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Independentemente, de haver ou não incidência do imposto mensal, tais rendimentos estão sujeitos ao ajuste anual, já que não existe legislação determinando que esta incidência mensal seja definitiva ou exclusiva na fonte.

Assim, a discussão se os depósitos bancários de origem não comprovada estão sujeitos à tabela progressiva mensal é irrelevante, uma vez que todos os rendimentos recebidos no ano-calendário estão sujeitos à tabela progressiva anual (excetos isentos e tributação exclusiva) e devem ser somados a fim de se apurar o imposto a ser exigido no ajuste anual. Caso houvesse a exigência de imposto mensal, este seria apenas uma mera antecipação do imposto devido ao final do ano.

A Instrução Normativa nº 246, de 20 de novembro de 2002, que regulou os procedimentos a serem adotados quando da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, pessoa física regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos, corrobora nosso entendimento, como se observa pelo art. 4º a seguir reproduzido (grifos nossos):

Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

§ 1º Ao imposto suplementar apurado na forma do caput será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º Na hipótese de comprovação da origem, os rendimentos omitidos serão apurados no mês em que forem recebidos e tributados segundo sua natureza, aplicando-se a multa de que trata o § 1º, e, se for o caso, a multa do inciso III do § 1º do mesmo dispositivo legal.

Como se percebe, a própria Administração Tributária, adequando a tributação dos depósitos bancários a outros tipos de omissão (acréscimo patrimonial a descoberto, apurado mensalmente e tributado no ajuste anual), dispensou a tributação mensal do imposto prevista na Lei nº 9.430, de 1996, quando determinou que os valores serão “apurados” e não mais “tributados” no mês, porém deixou claro que estes estão sujeitos ao ajuste anual.

Ademais, essa questão não demanda maiores discussões, uma vez que encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 38, de aplicação obrigatória, desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Conclui-se, assim que a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é tributada no ajuste anual e, portanto, tem fato gerador anual.

Retornando ao caso em concreto, trata-se de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada na qual o ano-calendário mais remoto é 2002, para o qual o contribuinte apresentou Declaração de Ajuste Anual (fls. 6 a 9), informando rendimentos tributáveis que sofreram retenção na fonte, e, portanto, foi efetuado o pagamento antecipado de tributo, ainda que a menor que o devido, aplicando-se, dessa forma, o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Para o ano-calendário 2002, o prazo decadencial começou a fluir em 31.12.2002, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.2007 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado pessoalmente ao contribuinte em 29/11/2007 (fl. 253), não havia ainda decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Destarte, rejeita-se preliminar de decadência argüida pelo interessado.

3 Presunção de omissão com base em depósito bancário de origem não comprovada

Trata-se de lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, apurada nos anos-calendário 2002 a 2005, no qual o próprio contribuinte foi quem forneceu os extratos que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado.

O contribuinte traz um conjunto de argumentos da mais variada ordem se insurgindo contra o lançamento feito com base em depósitos bancários, sustentando, em síntese, que o lançamento baseado apenas em depósitos bancários, por si só, não encontra seria ilegal e violaria os princípios da ampla defesa e da verdade material.

Inicialmente, impõe-se fazer uma retrospectiva da legislação, no que diz respeito ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização de omissão de rendimentos.

Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipótese de presunção de omissão de rendimentos.

No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, diante da constatação de sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas não era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos, **sendo necessário se constatar a existência de sinais exteriores de riqueza que evidenciasse a renda auferida ou consumida.**

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base **exclusivamente** em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o cancelamento dos processos referentes a crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Infere-se, assim, que a partir do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira, deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Desta forma, a apuração de omissão de rendimentos a partir da movimentação financeira passou a ter fundamento apenas no art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (constatação de sinais exteriores de riqueza) que vigorou até a edição da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou expressamente este dispositivo legal, definindo com mais clareza em que termos os sinais exteriores de riqueza poderiam ensejar a tributação de omissão de rendimentos.

Com a edição da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a configurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, desde que fosse estabelecido um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:

Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O legislador deixa claro que os depósitos bancários podem ser utilizados para fins de apuração de omissão de rendimentos, contudo, nos estritos termos do §5º e do *caput* do

artigo acima transscrito, ou seja, não basta apenas constatar a existência dos depósitos, mas deve-se estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos.

Na realidade, a Lei nº 8.021, de 1990 nada mais fez do que consolidar, de forma explícita, o tratamento tributário a ser aplicado aos depósitos bancários de origem não justificada e que já vinha sendo adotado tendo em vista a presunção de omissão de rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza, nos termos do art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (só revogado pela própria Lei nº 8.021, de 1991), e o disposto no Decreto-Lei nº 2.471, de 1988 (9º, inciso VIII) que excluía do campo de incidência do imposto de renda os montantes arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Entretanto, a remissão do contribuinte à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, não o socorre, eis que foi editada antes da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que alterou novamente as normas para a tributação de depósitos bancários.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, criou-se **uma presunção mais sumária** que atribui ao fisco **a simples evidenciação da existência de depósitos bancários não justificados** pelo contribuinte, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

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.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, 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 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).

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Não se trata de mera presunção, conforme alegado, mas sim de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), em que cabe ao fisco comprovar apenas o fato necessário e suficiente ao estabelecimento situação definida em lei para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Quanto à necessidade de o fisco realizar diligências para comprovar a omissão, cabe ressaltar que o contribuinte não pode transferir para a fiscalização o encargo que a lei lhe impõe. O ônus da prova atribuída a cada uma das partes envolvidas na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 4.930, de 1996, está bem definido no texto legal, não deixando margens a dúvida. Cabe ao fisco apenas identificar os depósitos e intimar o titular da conta a sobre eles se manifestar, para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos.

Como dos autos se infere, a autoridade lançadora fez aquilo que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, lhe atribuía como responsabilidade: constatada a manutenção de conta bancária com expressiva movimentação não declarada pelo contribuinte, intimou-o, a se manifestar quanto à origem dos depósitos efetuados na conta fiscalizada e a juntar a documentação que comprovasse a origem de tais ingressos. Diante do silêncio do recorrente, a fiscalização tributou integralmente os depósitos bancários efetuados nas suas contas correntes.

Nesse sentido, consolidando a jurisprudência mais recente, foi editada a Súmula nº 26 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de aplicação obrigatória, desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei N. 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

No presente recurso, nada trouxe de novo o contribuinte que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados, limitando-se a reiterar os argumentos de direito já apresentados em sua impugnação.

Destarte, tendo sido o contribuinte regularmente intimado a justificar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, e não o fazendo, impõe-se a tributação do total dos depósitos bancários não justificados, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

4 Da Representação Fiscal para Fins Penais

O recorrente se insurge contra representação penal, alegando que não se recusou ou resistiu às intimações fiscais, prestando os esclarecimentos necessários. Aduz que não houve a qualificação da multa de modo a caracterizar dolo ou fraude e, portanto, não seria devida a representação fiscal.

Como se sabe, o contencioso administrativo destina-se, tão somente, a apreciar o litígio conformado pela discordância do contribuinte quanto a lançamento contra ele formalizado, não tendo competência para se manifestar sobre questões externas ao crédito constituído, tal como questões que versem sobre a representação fiscal para fins penais.

Essa questão já se encontra consolidada no âmbito deste Tribunal Administrativo por meio da Súmula CARF nº 28, em vigor desde 22/12/2009:

Súmula CARF Nº28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Entretanto, apenas a título de esclarecimento, vale dizer que, de acordo com o art. 83, da Lei nº 9.430, de 1996, o que está vedado à autoridade fiscal é o encaminhamento da representação para o Ministério Pùblico antes da decisão administrativa final acerca da exigência, e não a sua simples lavratura. Ressalte-se que o processo de representação encontra-se apensado ao presente e que assim permanecerá até o deslinde final do litígio na esfera administrativa.

5 Pedido genérico de produção de provas

Quanto às provas documentais, teve o contribuinte a oportunidade de apresentá-las durante toda a ação fiscal, bem como quando da interposição da impugnação e do recurso. O pedido de juntada de novos elementos de provas aos autos não pode ser concedido de forma genérica, devendo ser avaliado quando da situação em concreto.

6 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga