



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Recurso nº : 147.665
Matéria : IRPF - EX: 1999
Recorrente : JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 13 de junho de 2007
Acórdão nº : 102-48.612

DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro, salvo se ocorrido dolo, fraude ou simulação.

IRF - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - A ordem jurídica vigente não permite a cobrança de tributos sem que seja observada a correta determinação da matéria tributável, consoante dispõe o artigo 142 do CTN.

Preliminar acolhida.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação à exigência sem a qualificação da multa. Vencido o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka que não a acolhe. Acompanha, pelas conclusões, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Por unanimidade de votos, MANTER a multa qualificada. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza que apresenta declaração de voto.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Recurso nº : 147.665
Recorrente : JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1323/1488, interposto pelo contribuinte JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI contra decisão da 3ª Turma de DRJ em Brasília/DF, de fls. 1307/1318, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 1234/1242, lavrado em 12.08.2004, do qual o contribuinte foi cientificado em 31/08/2004, por AR.

O crédito tributário objeto do Auto de Infração foi apurado no valor de R\$ 666.816,90, já inclusos juros e multa de ofício, tendo origem em omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, realizados no ano-calendário de 1998.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 1243/1248, os depósitos bancários de origem não comprovada são provenientes das seguintes fontes: (1) de conta bancária movimentada por José Carlos Rampelotti, irmão do contribuinte; (2) de conta bancária do próprio Contribuinte, e (3) de conta bancária mantida em nome de Lídia Zelinda Marchi, movimentada por José Carlos Rampelotti, irmão do contribuinte.

A presente ação fiscal foi iniciada em decorrência de fiscalização em andamento na pessoa de José Carlos Rampelotti, irmão do contribuinte.

Com relação à conta bancária em nome de José Carlos Rampelotti, este, devidamente intimado, apresentou documentação comprovando a existência de condomínio na exploração da atividade rural por ele e mais quatro irmãos (dentre eles, o fiscalizado), conforme fls. 1.235 dos autos. Dessa forma, os depósitos bancários correspondentes foram rateados à razão de vinte por cento para cada condômino, sendo aplicada a multa de ofício de 75%, penalidade igualmente aplicada à conta corrente movimentada pelo contribuinte.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Quanto à conta bancária em nome de Lídia Zelina Marchi, a fiscalização entendeu que os recursos movimentados pertencem ao condomínio mantido pelo Sr. José Carlos Rampelotti e irmãos, sendo aquela tão somente interposta pessoa (laranja). Igualmente, os valores apurados foram rateados à razão de vinte por cento e, em relação a estes valores, foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 1253/1286. Em suas razões, alegou o seguinte:

(1) Alega que o procedimento fiscal deixou de cumprir as exigências previstas no Processo Administrativo Fiscal (PAF), uma vez que os autos somente estiveram à disposição da defesa a partir do dia 28 de setembro de 2004, ou seja, dois dias antes de terminar o prazo para a apresentação de impugnação, cerceando seu direito de defesa.

(2) O imposto de renda pessoa física está sujeito a lançamento por homologação, contando-se a decadência a partir da data do fato gerador, aplicando-se mês a mês, para fins de contagem da decadência, o prazo de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional. Apresenta jurisprudência que acredita embasar sua tese.

(3) A Lei Complementar nº 105, de 2001, não pode ser utilizada para alcançar fatos geradores ocorridos antes do início da própria vigência, como no caso do impugnante, em que foi alcançado o ano-calendário de 1998, tornando nulo o lançamento baseado em dados obtidos de forma ilegal. Transcreve trechos de jurisprudência que acredita corroborar seu ponto de vista.

(4) Os depósitos bancários, por si só, não autorizam o lançamento efetuado, já que não constituem fato gerador do imposto de renda, por não caracterizar disponibilidade de renda e proventos, sendo imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida. Prossegue afirmando que o dever de prova é do Fisco.

(5) Alega que a movimentação financeira não é renda pois não se deposita apenas o lucro e na atividade rural, produtores podem movimentar



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

R\$1.000.000,00 em conta corrente e o lucro ser ínfimo, ou mesmo podendo ficar no prejuízo.

(6) Volta a mencionar a dificuldade que teve na defesa pelo fato de que o processo não estava disponível na Agência da Receita Federal em Catalão – GO durante todo o prazo para impugnação, impossibilitando que obtivesse cópias dos autos com tempo suficiente para elaborar a defesa.

(7) Afirma que se forem somados os valores de depósitos, relativos à conta 175749 do Banco do Brasil, constantes dos demonstrativos fornecidos pela Fiscalização para que fossem justificados, excluindo os créditos aceitos como justificados, não se encontra o valor consolidado para efeitos de tributação (R\$59.928,21).

(8) Pretende, ainda, justificar os seguintes depósitos ocorridos na conta corrente mencionada no parágrafo anterior, ocorridos nos meses de:

Junho: R\$35.200,00, referente a venda de gado ao senhor Hélio Benício, no valor de R\$31.700,00, mais venda de aveia, no montante de R\$3.500,00, sendo que tais operações teriam sido demonstradas à fiscalização, conforme anexos 11 e 12.

Julho: O valor total de R\$309.404,74 é explicado por um depósito no montante de R\$220.771,34, efetuado por Durval Rampelotti, progenitor dos condôminos, fato que seria esclarecido na própria Declaração, justificando-se a diferença pelo livro caixa que estaria em poder do Fisco.

Setembro: O valor total de R\$389.655,34 seria explicado por dois depósitos nos montantes de R\$99.000,00 e R\$260.000,00, feitos por Durval Rampelotti, no dia 04/09.

Novembro: O valor total de R\$194.030,00 seria parcialmente explicado por depósito no montante de R\$185.000,00, realizado em 12/11, pelo pai do contribuinte, conforme aviso de crédito.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Dezembro: O valor de R\$63.805,00 refere-se a venda de feijão, demonstrado no livro caixa, conforme comprovado pelo documento denominado de anexo 28.

Nesse ponto, volta a reclamar da impossibilidade de esclarecer mais e juntar novos documentos pelo fato de que os livros-caixa estariam em poder da Fiscalização.

(9) Argumenta haver esclarecido, durante a ação fiscal, que todos os depósitos em nome dos condôminos tiveram como origem transferências originadas do condomínio, bastando confronta-los com os saques na conta do condomínio, no mesmo dia.

(10) Nega haver movimentado a conta corrente em nome de Lídia Zelinda Marchi, alegando que não existem provas robustas que comprovem a suposição do Fisco, que estaria obrigado a produzir as provas de sua acusação.

(11) Solicita, caso não sejam aceitas suas preliminares e demais argumentos, que o imposto seja calculado considerando-se a opção pelo arbitramento relativo a rendimentos da atividade rural, aplicando-se o coeficiente de 20% sobre a receita bruta total. Considera tal benefício aplicável pelo fato de ter a atividade rural como única fonte de rendimentos.

(12) Entende que a multa de 150% não teria sustentação jurídica dado que as multas não podem ter caráter confiscatório e não se pode punir obrigando o contribuinte a quase pagar duas vezes o que se considera devido, devendo-se reduzir a multa para 75% do valor do imposto exigido.

Após analisar a impugnação, esta Delegacia de Julgamento achou por bem baixar o processo em diligência para que o contribuinte tivesse acesso aos autos, possibilitando que tirasse cópias do processo, caso achasse necessário, reabrindo prazo para que pudesse se defender; entretanto, intimado, o interessado não se manifestou.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Analisando a Impugnação, a DRJ, às fls.1307/1318, rejeitou as preliminares e julgou procedente o lançamento, com base, em suma, nas razões seguintes:

(1) Não há como acatar a preliminar de cerceamento do direito de defesa por falta de acesso aos autos, uma vez que o processo retornou à ARF em Catalão – GO, ficando à disposição do contribuinte, reabrindo-se prazo para que o interessado se manifestasse ou apresentasse provas que julgasse convenientes. Desse modo, rejeitou-se a preliminar suscitada.

(2) Nos lançamentos de ofício, aplica-se, em relação à decadência, a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

(3) É incabível falar-se que a Lei Complementar n.º 105/01, vigente a partir de 2001, não poderia ser utilizada para fiscalizar exercícios anteriores à sua vigência, devido ao princípio da irretroatividade da lei, posto que esse princípio é atinente aos aspectos materiais do lançamento, não alcançando os procedimentos de fiscalização ou de formalização da respectiva exigência. Em relação aos aspectos formais ou simplesmente procedimentais, a legislação a ser utilizada é a vigente na data do lançamento, pois para o critério de fiscalização, em se tratando dos aspectos formais do lançamento - em que pese a menção contrária, por parte do impugnante, à utilização do art. 144 do CTN como argumento em favor do Fisco - o sistema tributário segue a regra da retroatividade das leis, previsto no referido artigo, § 1º.

(4) As provas mencionadas pelo impugnante, apresentadas nos anexos 11 e 12, às fls.1171 a 1184 do processo n.º 10120.005521/2004-82, em nome do condômino José Carlos Rampelotti, cujas cópias foram juntadas às fls.1293/1306, são insuficientes para justificar os depósitos, nos montantes de R\$31.700,00 e R\$3.500,00, ocorridos em junho/98, uma vez que não coincidem em datas nem em valores com os documentos fiscais apresentados, tornando-se indispensável a apresentação de provas complementares para que sejam excluídos da base de cálculo do imposto de renda.

(5) O contribuinte elenca vários depósitos, nos montantes de R\$220.771,34, em julho; R\$99.000,00 e R\$260.000,00, em setembro e R\$194.030,00,

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

em novembro, todos no ano-calendário de 1998, que teriam sido efetuados por seu pai, Durval Rampelotti, nas contas correntes do condomínio existente entre ele e os irmãos, entretanto, não traz aos autos qualquer prova da autoria destes depósitos, nem menciona os motivos pelos quais teriam sido efetuados. Tampouco há qualquer menção a estes valores na Declaração de Ajuste do sujeito passivo, desse modo, há que se manter inalterado o Auto de Infração neste particular.

(6) Também não há como aceitar as justificativas referentes ao depósito de R\$63.805,00, ocorrido em dezembro/98, no sentido de que os recursos são provenientes de venda de feijão, dado que os valores depositados não coincidem com os constantes das notas fiscais referentes à operação.

(7) O contribuinte menciona os livros-caixa como prova, mas não traz aos autos os referidos documentos, não havendo como analisar as alegações referentes a eles e, após a diligência solicitada por esta Delegacia de Julgamento, reabrindo prazo para o contribuinte se defender, perdem sentido as alegações de que não teve tempo para providenciar provas para sua defesa, mormente no que tange ao livro-caixa.

(8) O contribuinte limita-se a negar haver movimentado a conta corrente em nome de Lídia Zelinda Marchi, enquanto a Fiscalização enumera, a título exemplificativo, no Relatório Fiscal (fls.1246/1247), provas de que as contas em nome da mencionada senhora, na verdade, pertenciam ao contribuinte e seus irmãos, corroboradas pelos documentos de fls.08/745, constituídos de depoimentos de várias pessoas que receberam cheques dessas contas ou nelas efetuaram depósitos, todos afirmando não terem efetuado negócios com a Sra. Lídia, mas sim com o contribuinte.

Devido ao extenso número de provas presentes nos autos (fls.08/745), demonstrando o fato de que o condomínio movimentava contas correntes em nome da tia do sujeito passivo, acima mencionada, a Fiscalização escolheu algumas para constarem do Relatório Fiscal, sendo que nenhuma das provas foi contestada pelo interessado, que se limita a negar ter movimentado as contas em nome de terceiros. Assim, mantém-se o lançamento nesse particular.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

(9) Não há como atender ao pedido do impugnante, no sentido de que os rendimentos sejam tributados como se fossem originários da atividade rural, uma vez que este fato não está demonstrado nos autos. Caso o interessado lograsse comprovar que os depósitos são provenientes de atividades agropastoris, estes seriam tributados como tal, o que não ocorreu, mantendo-se o lançamento.

(10) Está perfeitamente demonstrado nos autos o fato de que o condomínio do qual faz parte o interessado movimentou conta corrente em nome de interposta pessoa, o que motivou o agravamento da multa de ofício para 150%, aplicada sobre os rendimentos omitidos detectados nessas contas correntes. Tal situação deve ser mantida, uma vez que a defesa não contestou as provas apresentadas pelo Fisco.

Assim, a DRJ rejeitou as preliminares de cerceamento do direito de defesa, de decadência e de irretroatividade da Lei Complementar n.º 105/01 e julgou procedente o lançamento, para manter a totalidade do imposto lançado, a ser acrescido de juros de mora e multas de ofício de 75% e 150%, conforme consignado no Auto de Infração.

O Contribuinte foi devidamente intimado da decisão em 21.03.2005, conforme faz prova o AR de fls. 1321, e interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 1323/1488, em 20.04.2005. Para tanto, foram arrolados bens, conforme exigência fiscal, como se verifica às fls. 1497.

Em seu recurso, o Contribuinte ratificou as preliminares de: (1) decadência, e (2) de nulidade do lançamento, sob o fundamento de irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001.

No mérito, reitera suas alegações quanto à impossibilidade do lançamento com base em depósitos bancários. Acrescentou que inexistiu omissão de rendimentos, em função de o contribuinte haver declarado, em sua DIRPF, receita bruta em montante superior aos depósitos bancários. Ademais, as pessoas físicas estão desobrigadas a manter escrituração de suas operações, razão pela qual não é necessária a coincidência em datas e valores entre os recursos com origem comprovada e os depósitos bancários em tela.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Com relação aos depósitos em nome de Lídia Zelinda Marchi, afirmou que o contribuinte e seus condôminos não movimentaram recursos próprios na conta daquela correntista. Ademais, em depoimento junto à Polícia Federal, a Sra. Lídia Zelinda Marchi confirmou ser responsável pela movimentação bancária de sua titularidade.

Por fim, ratificou o pedido de que imposto de renda fosse calculado considerando-se a opção pelo arbitramento relativo aos rendimentos da atividade rural, aplicando-se o coeficiente de 20% sobre a receita bruta total, bem como da redução da multa de ofício ao percentual de 75%.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters that appear to be 'NR'.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator.

O presente Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O auto de infração foi lavrado em 12.08.2004, do qual o contribuinte foi cientificado em 31/08/2004, por AR. O contribuinte suscitou a decadência do crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

[...]

Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, deve ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN, salvo se ocorrido dolo, fraude ou simulação.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Assim, em relação aos depósitos bancários referentes à conta corrente de titularidade de José Carlos Rampelotti e do contribuinte, em relação às quais não foi aplicada a multa de ofício qualificada, em razão da ausência de tipificação de dolo, fraude ou simulação, verifico a ocorrência da decadência do direito de lançar pelo esgotamento do lapso de 5 anos de que dispunha a Fazenda para o exercício de seu direito.

No entanto, com relação aos depósitos realizados em conta corrente de Lídia Zelinda Marchi, em relação aos quais o Fisco imputou a multa de ofício qualificada, sob o fundamento de que a titular seria interposta pessoa, entendo não ter ocorrido a decadência do direito de lançar.

Da análise da documentação constante nos autos, observa-se que na conta bancária de titularidade de Lídia Zelinda Marchi foram efetuados diversos depósitos onde consta, na guia de depósito, como beneficiário, o nome do Sr. José Carlos Rampelotti, parceiro de atividade do contribuinte fiscalizado, bem como se apurou, através de diligências, que nenhum dos intimados conhecia ou efetuaram negócios com a Sra. Lídia; entretanto, todos efetuaram serviços/operações com o Sr. José Carlos Rampelotti.

Acrescente-se que há divergência entre a assinatura da Sra. Lídia aposta em resposta à intimação da Receita Federal e aquela constante no cartão de assinaturas relativa a abertura da conta bancária junto ao Banco do Brasil.

Ressalte-se, ainda, que, conforme declarações da própria Lídia Zelinda Marchi, às fls. 1448/1448, esta se encontra aposentada há cinco anos e, anteriormente, trabalhou cuidando de crianças e doentes, bordados de tapeçaria, entre outros. Acrescentou que outorgou procuração aos Srs. Paulo Sérgio Mendes, José Carlos Rampelotti e Durval Rampelotti (pai de José Carlos Rampelotti) para que movimentasse as contas correntes de sua titularidade.

Conforme exposto, restou comprovado que o Sr. José Carlos Rampelotti movimentava a conta bancária de titularidade de Lídia Zelinda Marchi. Ademais, esta além de não ter declarado em sua DIRPF os valores constantes em contas de depósito em seu nome, não justificou a origem de tais recursos, afirmando ser aposentada, não



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

declarando qualquer atividade extra, como também não explicou os valores creditados e debitados em nome de José Carlos Rampelotti, restringindo-se a afirmar que se tratava de recursos próprios.

Assim, da análise da documentação constante nos autos, de fls. 08/742, bem como do Auto de qualificação e interrogatório de Lídia Zelinda Marchi, entendo que, de fato, houve fraude na movimentação da respectiva conta bancária, por interposta pessoa. Deste modo, voto no sentido de manter a qualificação da multa de ofício correspondente e, por conseguinte, afastar a parte da decadência suscitada pelo Contribuinte.

No mérito, em relação à parcela do lançamento cuja preliminar de decadência não foi acolhida, observa-se que o lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente de Lídia Zelinda Marchi, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

Entretanto, entendo que o lançamento padece de vício material, relacionado à sua construção. O art. 42 da Lei 9430/96 prevê a incidência do imposto de renda sobre valores creditados em conta de depósito de origem não comprovada, nos seguintes termos:

“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”.

Dessa feita, o imposto deve recair sobre o valor da soma dos depósitos apurados durante o ano-calendário.

Ocorre que, no caso concreto, o lançamento não foi calculado sobre o valor integral dos depósitos bancários realizados em conta corrente do contribuinte (no total de R\$ 1.948.830,12), mas tão somente sobre 20% dos referidos valores, correspondente ao valor de R\$ 389.766,02.



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Entendo que, se o rateio de 20% realizado pelo fiscal tem origem na afirmativa do Contribuinte de que os recursos são originários de condomínio em atividade rural, tem-se que o fiscal reconheceu a origem dos depósitos (receitas de atividade rural), não podendo, assim, realizar o lançamento em conformidade com a presunção legal prevista no art. 42 da Lei n. 9430/96. Trata-se de hipótese de omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, que deveria ser tributado como tal, como determina o próprio art. 42 da Lei n. 9430/96, em seu parágrafo segundo¹.

Frise-se que, além do consórcio rural, inexistem nos autos qualquer outro elemento que evidencie a origem dos depósitos realizados na conta corrente de Lídia Zelinda Marchi e, por isso, que indiquem que os mesmos pertencem, em parte, ao contribuinte.

Assim, entendo que ocorreu erro na construção do lançamento, eivando-o de vício, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração. Observe-se que, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a determinação da matéria tributável são, entre outros, elementos essenciais e intrínsecos do lançamento.

No caso concreto, o lançamento viola o art. 142 do CTN², por erro na construção do lançamento, em face da manifesta violação ao parágrafo segundo do art. 42 da Lei. n. 9430/97, o que torna-o ineficaz e invalida juridicamente o procedimento fiscal.

Isto posto, VOTO no sentido de acolher a preliminar de decadência, no ano-calendário de 1998, em relação ao crédito tributário sobre o qual não foi aplicada a multa de ofício qualificada, em razão da ausência de tipificação de dolo, fraude ou simulação, cujos depósitos em contas correntes somam R\$ 327.952,18, e, no mérito,

¹ 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

§ 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.

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para extinguir o lançamento, por ofensa ao artigo 142 do CTN.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

Consoante relatório e voto do acórdão de primeira instância, trata-se de exigência de IRPF, por presunção legal de omissão de rendimentos, arbitrados em face de depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados em conta-corrente de Jose Carlos Rampelotti e de titularidade de Lídia Zelinda Marchi, também movimentada José Carlos Rampelotti (sócio do autuado).

A fiscalização acatou a justificativa da existência de condomínio na exploração da atividade rural por ele e mais quatro irmãos (dentre eles, o fiscalizado), conforme fls. 1.235 dos autos. Dessa forma, os depósitos bancários correspondentes foram rateados à razão de vinte por cento para cada condômino.

Quanto à conta bancária em nome de Lídia Zelina Marchi, a fiscalização entendeu que os recursos movimentados pertencem ao condomínio mantido pelo Sr. José Carlos Rampelotti e irmãos, sendo aquela tão somente interposta pessoa (laranja). Igualmente, os valores apurados foram rateados à razão de vinte por cento.

Na apreciação do aludido recurso, nas sessões de junho/2007, o ilustre Conselheiro Relator suscitou de ofício uma preliminar de "erro na construção do lançamento", que implicaria no cancelamento do auto de infração, por estar eivado de vícios, à luz do art. 142 do CTN. Asseverou o douto Conselheiro que "(...)entendo que o lançamento padece de vício material, relacionado à sua construção. O art. 42 da Lei 9430/96 prevê a incidência do imposto de renda sobre valores creditados em conta de depósito de origem não comprovada, nos seguintes termos: (...)Dessa feita, o imposto deve recair sobre o valor da soma dos depósitos apurados durante o ano-calendário. (...)Ocorre que, no caso concreto, o lançamento não foi calculado sobre o valor integral dos depósitos bancários realizados em conta corrente do contribuinte (no total de R\$ 1.948.830,12), mas tão somente sobre 20% dos referidos valores, correspondente ao valor de R\$ 389.766,02. (...)Entendo que, se o rateio de 20% realizado pelo fiscal tem origem na afirmativa do Contribuinte de que os recursos são originários de condomínio em atividade rural, tem-se que o fiscal reconheceu a origem dos depósitos (receitas de



Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

atividade rural), não podendo, assim, realizar o lançamento em conformidade com a presunção legal prevista no art. 42 da Lei n. 9430/96. Trata-se de hipótese de omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, que deveria ser tributado como tal, como determina o próprio art. 42 da Lei n. 9430/96, em seu parágrafo segundo . (...) Frise-se que, além do consórcio rural, inexistem nos autos qualquer outro elemento que evidencie a origem dos depósitos realizados na conta corrente de Lídia Zelinda Marchi e, por isso, que indiquem que os mesmos pertencem, em parte, ao contribuinte. (...) Assim, entendo que ocorreu erro na construção do lançamento, eivando-o de vício, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração. Observe-se que, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a determinação da matéria tributável são, entre outros, elementos essenciais e intrínsecos do lançamento.”

Pois bem, obtive vista dos autos, analisei toda a documentação, e não me convenci da coesão dos argumentos do nobre Relator; pelo contrário, a meu ver, o lançamento está correto.

A fiscalização confirmou que as contas correntes cujos depósitos foram tomados como rendimentos para fins de tributação eram utilizadas para movimentar recursos das atividades conjuntas dos 5 cinco condôminos, mas não foram apresentadas provas de que efetivamente são receitas da atividade rural, por isso não foi aplicada a legislação pertinente àquela atividade.

Repito: a fiscalização tem amparo legal no art. 42 da Lei 9.430/1996 para considerar que os depósitos bancários não justificados se tratam de rendimentos omitidos, mas não tem amparo legal para considerar que a diferença entre o valor declarado pelo contribuinte e o total depositado também sejam valores oriundos da atividade rural, sujeitos a tributação diferenciada.

Caso tributasse todos os depósitos como atividade rural, a fiscalização estaria agindo por presunção, ai sim sujeitando-se ao cancelamento do auto de infração por insuficiência de provas.

É certo que os indícios são veementes, tanto que autorizaram a conclusão fiscal de que apenas 20% do montante depositado na conta pertence ao contribuinte. Todavia, diante de uma presunção simples, ainda que veemente, e de

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

uma presunção legal, de igual forma embasada, correto o procedimento fiscal de constituir o crédito tributário com base na presunção assente em lei.

A presunção legal do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 (depósitos bancários), bem como a do art. 55, inciso XIII do RIR/99 (acréscimo patrimonial a descoberto - APD), constituem mecanismo jurídicos para apurar rendimentos omitidos, sujeitos à tributação do IRPF.

Tais presunções, se corretamente aplicadas, alçam todas as hipóteses de rendimentos tributáveis na pessoa física.

Se a fiscalização apura IRPF com base em depósitos bancários, que o contribuinte regularmente intimado, não comprovou a origem durante a auditoria; este lançamento não será cancelado se o contribuinte fizer prova na impugnação que os rendimentos são relativos a honorários advocatícios; afinal, tais honorários são sujeitos à tributação do IRPF e seriam tributados sob essa rubrica (rendimentos do trabalho não assalariado), caso a fiscalização tivesse condição de apurar tal fato no transcurso da auditoria.

Outro exemplo: se na impugnação a um lançamento com base em depósitos bancários, regularmente constituído, o contribuinte fizer prova de que esses depósitos referem-se a receitas do transporte de cargas, o lançamento não será cancelado, mas entendo que a base de cálculo deva ser reduzida ao percentual de 40%, nos termos do art. 47, I, do RIR/1999.

E mais; se a fiscalização apura e tributa acréscimo patrimonial a descoberto, corretamente, e o contribuinte no recurso voluntário faz prova que obteve rendimentos de aluguel, não considerados no levantamento fiscal, mas que também não foram oferecidos a tributação, não há que se cancelar o lançamento por inexistência do APD, pois, foi justamente essa omissão de rendimentos que fez aflorar o APD. Nessa hipótese, se o contribuinte tivesse apresentado os rendimentos de aluguel durante a auditoria, o lançamento não seria por APD e sim por omissão de rendimentos tributáveis; o valor da exigência seria o mesmo, sem qualquer prejuízo ao contribuinte ou vantagem à Fazenda Nacional.

Por fim, se a fiscalização apura e tributa rendimentos omitidos com base na presunção legal de APD ou depósito bancário com observância de todos os

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

preceitos da legislação, permanecendo o contribuinte silente durante a auditoria, mas na peça impugnatória o contribuinte traz comprovantes de que deixou de apresentar receitas da atividade rural, a meu ver, tal qual nas hipóteses anteriores, é absolutamente incorreto cancelar o lançamento, pois ao tributar com base na presunção legal a fiscalização já alcançou aqueles rendimentos.

Corroborando com entendimento aqui exposto, peço venia para transcrever parte dos brilhantes fundamentos da Declaração de Voto proferida no Acórdão nº 102-48.062, proferida pelo i. Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka (*verbis*):

" (...) A presunção constitui figura jurídica que permite determinar a existência de um fato desconhecido com base em outro conhecido, que com o primeiro tem um nexo causal, uma ligação estreita autorizadora de conclusão pela concretização do segundo quando existente o primeiro. Classificam-se em hominis e legais³. As primeiras são aquelas construídas pelo aplicador da norma, isto é, com suporte em dados determinados presume-se o fato desconhecido; as outras, decorrem da previsão em lei e podem ser relativas, mistas ou absolutas, porque, pela ordem, permitem qualquer prova ou apenas algumas espécies de provas em contrário ao fato presumido, ou não permitem qualquer questionamento. Importante salientar que a validade das presunções hominis requer prévia identificação e comprovação por meio de conjunto probatório suficiente.

Não constitui excesso, mas benefício ao entendimento, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁴ a respeito dessa figura jurídica.

‘O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva⁵, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. (...)

³ Segundo Maria Rita Ferragut: “Tradicionalmente, as presunções têm sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. No primeiro caso, as presunções classificam-se em (i) legais (juris), se elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados jurídicos gerais e abstratos, e (ii) hominis (judiciais ou, ainda, comuns), se construídas pelo aplicador da norma, segundo sua própria convicção. Quanto à força probante, dizem-se relativas (*juris tantum*), quando admitem prova contrária, absolutas (*juris et de jure*), quando não admitirem essa comprovação e, finalmente, mistas, quando admitirem somente algumas provas. Assim, as presunções classificariam-se em *hominis* ou legais, aquela sempre relativa e essa última relativa, absoluta ou mista.” FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 63 e 64.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. O. citada, págs. 62 e 63.

⁵ “Optamos por classificá-la como proposição, mas diante da ambigüidade do termo admitimos ser também possível considerá-la como *enunciado prescritivo*, já que toda proposição é construída a partir de um enunciado, e todo enunciado revela um significado, ainda que deonticamente incompleto (proposição).”

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc) apenas ‘presumem’. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.’

Postos tais esclarecimentos a respeito das presunções, fecha-se o parêntese e passa-se à análise da questão.

Considerado o objetivo do procedimento fiscal como a verificação das atitudes desenvolvidas pela pessoa física quanto às determinações do lançamento por homologação⁶ a que se submete perante o Imposto de Renda, dois aspectos devem ser postos para fins de permitir a conclusão: (a) como devem ser acolhidos juridicamente os dados declarados pela pessoa física, e (b) o limite de aplicabilidade da norma do artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988.

Iniciada a verificação fiscal sobre as atividades desenvolvidas no ano-calendário pela pessoa física em confronto com suas obrigações tributárias por força da dita

⁶ Lançamento por homologação regido pelas normas do artigo 150, do CTN.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

legislação, as atitudes procedimentais da autoridade fiscal devem conformar-se ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Esse comportamento funcional é dessa forma vinculado por força dos artigos 37, e 5º, LV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, e, mais especificamente, em nível de lei ordinária, na esfera administrativa, pela norma contida no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, constitui dever a busca da verdade material quanto aos fatos havidos no período sob investigação e para esse fim é-lhe permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos artigos 142 e 195, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Decorrencia deste, a verificação, não apenas da atividade rural, mas também de todas as demais transações subsumidas a tratamento específico pela legislação do Imposto de Renda, como o ganho de capital na alienação de bens, os ganhos em aplicações financeiras no mercado de renda fixa ou variável; as remessas de moeda ao exterior; o produto das atividades de transporte ou de exploração de atividades profissionais, etc.

Esse procedimento pode ser efetivado pela análise específica de cada atividade econômica desenvolvida pelo fiscalizado ou por meio de outros mecanismos, entre eles a utilização das presunções legais.

Os dados declarados pela pessoa física prestam-se como informações indiciárias à Administração Tributária e ao executor do procedimento de verificação, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como diretriz legal a construção dos fatos mediante provas documentais⁷. Tais dados constituem provas indiciárias porque contêm detalhamento de fatos jurídicos de possível existência, com aspecto temporal fixado pelo ato de exposição na informação prestada ao fisco. Significa que não se pode exigir tributo mediante procedimento de ofício que tenha por fundamento apenas os dados declarados, como por exemplo tendente ao absurdo, a transformação em renda tributável, independente de comprovação, de um valor declarado a título de empréstimo.

Assim, a verificação fiscal das atividades econômicas e sociais desenvolvidas pela pessoa física requer obtenção de provas documentais de todos os fatos declarados, bem assim, daqueles não incluídos na informação prestada ao fisco, e por conseqüência, defeso ao Auditor-Fiscal da Receita Federal presumir que a pessoa sob fiscalização, declarante da atividade rural, seja esta exclusiva ou preponderante, não tenha exercido outra atividade. Esta última, constituiria uso de uma presunção hominis, inválida em termos tributários justamente porque o juízo encontrar-se-ia estribado apenas nos dados oferecidos ao fisco pela pessoa física, que, juridicamente, constituem somente um indício de que o conjunto dos fatos econômicos dos quais a pessoa física auferiu benefícios, restringiram-se à atividade rural.

Outro aspecto a cuidar com maiores precauções é a aplicabilidade da norma restritiva de outra.

Deve-se, sempre, extrair qual é o objeto a que dirigida a exceção, uma vez que não se pode ampliar os efeitos da restrição a todos os aspectos do direito - direito material, direito processual, etc. - salvo quando expressamente

⁷ Conforme artigo 15, do Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

especificados no texto legal. Conveniente ressaltar que a Lei nº 7.713, citada, contém normas direcionadas ao estabelecimento de diversas formas para a conduta decorrente da incidência do Imposto de Renda – conseqüente tributário – como aquelas direcionadas às pessoas físicas, pessoas jurídicas, tributação exclusiva, aplicações financeiras, ganhos de capital, etc, inclusive outras relativas ao procedimentos investigatório, como é o caso da dita presunção, porque contida no artigo 3º, I, que traz o fato gerador do tributo previsto no artigo 43, do CTN, em termos de lei ordinária. (...)

Conveniente, então, observar a distinção entre a aplicabilidade dos conceitos de presunção e de incidência do tributo: o primeiro constitui meio para que se identifique a renda omitida, enquanto a incidência é materializada pela subsunção da renda omitida à hipótese abstrata contida na lei.

A construção de acréscimo patrimonial constitui uma forma de proceder da fiscalização prevista no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, citada, com finalidade de identificar uma renda omitida, e por essa característica insere-se no conjunto das chamadas presunções legais.

Elaborar um levantamento patrimonial mensal para verificar o resultado das atividades econômicas de um declarante da atividade rural e detectar um acréscimo a descoberto não implica em exigência de tributo mensal de rendimentos dessa atividade, mas significa que o declarante pode ter omitido renda tributável de outra atividade não declarada.

Ocorre que a presunção consiste exatamente em identificar o fato oculto por meio de outro conhecido. Detectado acréscimo patrimonial a descoberto em contribuinte que declara renda preponderante ou exclusiva da atividade rural, a renda considerada omitida tem natureza tributável, porque objeto da previsão em lei, e é de espécie desconhecida, justamente porque constitui o fato oculto, identificado por meio de uma presunção legal fundada em provas documentais. Por decorrência, porque é vedado ao fisco presumir, por presunção hominis despida de conjunto probatório suficiente, que a renda omitida decorreu da atividade rural, somente mediante comprovação seria possível a subsunção desta aos mandamentos da Lei nº 8.023, de 1990. (...)"

Colocados tais esclarecimentos e justificativas e, também, objetivando a justiça fiscal, com a máxima vênia, permito-me divergir da posição expendida pelo ilustre conselheiro Relator e dos demais que o seguiram na decisão de cancelar o lançamento em face na preliminar de erro material na constituição do crédito tributário. Consoante fundamentado neste voto, o procedimento fiscal foi irretocável, pautando-se pelo melhor direito e sequer foi mais gravoso ao contribuinte; pelo contrário, a fiscalização buscou amparo em provas indiretas trazidas aos autos e aplicou a verdade material ao imputar ao contribuinte a tributação de 20% dos depósitos cuja origem não foi plenamente justificada, efetuados nas contas bancárias.



⁸ Artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988.

Processo nº : 10120.005525/2004-61
Acórdão nº : 102-48.612

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de junho de 2007.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA.