ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.732008/2010-99

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

CÓPIA

Processo nº	10580.732008/2010-99
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2201-002.582 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de novembro de 2014
Matéria	IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS
Recorrentes	ADILSON SANTANA PASSOS e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias, e que o contribuinte, demonstrando ter perfeita compreensão delas, exerceu plenamente o seu direito de defesa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. APURAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. MATÉRIA SUMULADA
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. (Súmula CARF nº 38)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DESNECESSIDADE DE O FISCO COMPROVAR RENDA CONSUMIDA.
A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Súmula CARF nº 26).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO FATO GERADOR.
A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo. Nesse caso, o fato gerador não se dá pela constatação de depósitos bancários creditados em conta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 2
8/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA CO
TTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

corrente do contribuinte, mas pela falta de comprovação da origem dos valores ingressados no sistema financeiro.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS. IDENTIFICAÇÃO DOS DEPOSITANTES. PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. ORIGEM NÃO COMPROVADA MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. INDETERMINAÇÃO DA NATUREZA DA PERCEPÇÃO DOS RECURSO TRANSACIONADOS. PREVALECE A PRESUNÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996.
A simples identificação do depositante, pessoa física ou jurídica, desacompanhada de qualquer outro indício, não é suficiente para o Fisco determinar a natureza da percepção dos recursos transacionados nas contas bancárias do contribuinte, de forma a assegurar que se tratam de rendimentos tributáveis de trabalho, com ou sem vínculo empregatício. Portanto, é indevido o lançamento por omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício baseado unicamente em depósitos sem origem comprovada, pelo contribuinte, mediante documentação hábil e idônea. Neste caso, prevalece a presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA. EXCLUSÃO DO PRINCIPAL. INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA AS MULTAS RELACIONADAS.
A exclusão da infração lançada elidindo o imposto apurado, implica o afastamento das multas relacionadas, inclusive as multas isoladas.

IMPOSTO DE RENDA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NÃO JUSTIFICADO. LANÇAMENTO.
O acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos tributáveis não tributáveis e isentos autoriza ao fisco ao lançamento de ofício considerando esse acréscimo como rendimentos omitidos mês a mês na forma da legislação vigente.

LANÇAMENTO. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.
A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os itens 1, 2 e 7 do Auto de Infração (Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica; Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física; e Multa Isolada do Carnê-Leão). Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia e German Alejandro San Martín Fernández, que além disso excluíram os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício; o Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira (Relator), que além de excluir os itens 1, 2 e 7, reduziu o Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) apurado no item 4 do Auto de Infração; e o Conselheiro Gustavo Lian Haddad, que apenas excluiu o item 7 do Auto de Infração e os juros incidentes sobre a multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor quanto à manutenção do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) apurado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(item 4 do Auto de Infração) a Conselheira Nathalia Mesquita Ceia. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Salomão Vieira dos Santos, OAB/BA 33.342.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

NATHALIA MESQUITA CEIA. – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Nathalia Mesquita Ceia, German Alejandro San Martín Fernández, Gustavo Lian Haddad, Francisco Marconi de Oliveira e Eduardo Tadeu Farah.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Neste processo foi lavrado o auto de infração de IRPF, exercícios 2006 a 2009, no qual se apurou o Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R$ 7.115.959,45, com multa de ofício de R$ 7.874.516,39 e multa exigida isoladamente de R$ 59.251,26.

O lançamento é composto pelas seguintes infrações:

Infração	Ano-calendário	Multa
01 – Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício.	2005, 2006, 2007, 2008	75%
02 – Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, sem vínculo empregatício.	2005, 2006, 2007, 2008	75%
03 – Omissões de rendimentos da atividade rural – receitas não declaradas.	2007, 2008	75%
04 – Acréscimo patrimonial a descoberto	2007	75%
05 – Omissão rendimentos apurada com base em depósitos bancários sem comprovação de origem.	2005, 2006, 2007, 2008	112,5%
06 – Omissões de rendimentos da atividade rural – receitas reclassificadas por ser da atividade.	2005, 2006	150%

RAZÕES DO LANÇAMENTO FISCAL

A ação fiscal, segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, foi motivada pelo envolvimento do contribuinte com ilícitos penais investigados pelo Ministério Público no curso da "Operação Aposta", cujo objetivo era combater as atividades de jogos de azar em Salvador, resultando nas seguintes infrações:

1 - omissão de rendimentos provenientes de atividade rural.

O contribuinte não teria apresentado o livro caixa da atividade e teria deixado de comprovar parte de suas receitas, razão pela qual as receitas referentes aos anos-calendários de 2005, 2006 e 2007 teriam sido reclassificadas como omissão de rendimentos de outra atividade. Apenas as receitas apuradas e não declaradas, como ocorrido no ano-calendário 2008, teriam sido tributadas como da atividade rural.

O levantamento das receitas apuradas nos anos calendários 2005 a 2008:

- 2005 – receita declarada de R$ 3.722.753,27, porém comprovada apenas R$ 1.719.522,02, resultando em receita não comprovada de R$ 2.003,231,25;

- 2006 – receita declarada de R$ 4.860.963,88, porém comprovada apenas R$ 921.120,00, resultando em receita não comprovada de R$ 3.939.843,88;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 2007 – receita declarada de R$ 6.622.143,00, porém apurada R$ 6.687.064,15, resultando em receita omitida de atividade rural de R$ 64.921,15;

- 2008 – receita declarada de R$ 9.605.847,74, porém apurada R$ 8.250.969,29, resultando em receita omitida de atividade rural de R$ 1.354.878,45;

A fiscalização, como verificou que o contribuinte optava pelo arbitramento da receita bruta sempre que havia resultado positivo, utilizou a mesma sistemática nos cálculos para apurar o imposto devido, tanto para as receitas de atividade rural não declaradas, como para as não comprovadas e, por esse motivo, reclassificadas. Assim, tem-se:

1.1 - Receitas reclassificadas:

Anos-calendários: 2005, R$ 2.003.231,25; e 2006, 2.967.651,11.

1.2 - Omissão de atividade rural:

Anos-calendários: 2007, R$ 12.984,23; e 2008, R$ 270.975,59.

Foram rejeitados como prova da venda de gado os comprovantes de pesagem, quando desacompanhados de notas fiscais, pois a pesagem e o abate não ocorriam necessariamente nas instalações do frigorífico adquirente, emissor da nota fiscal. Com isso, entendeu a auditoria que os controles de pesagem não seriam documentos válidos para comprovar a receita da atividade rural, sob o risco de efetuar a contagem em dobro – uma vez na nota fiscal do frigorífico e outra na guia de pesagem.

No ano de 2006 foram identificados nos extratos bancários dois depósitos, um efetuado por ACG Bovino Santana Ltda. em 21/09/2006, no valor de R$ 13.378,00, e o outro, na mesma data, de R$ 20.000,00, depositado pelo Frigorífico Iramaia Ltda. Em diligência a ACG Bovino Santana Ltda. afirmou não haver nota fiscal e que o depósito deveria ter sido repasse de valores à ordem de terceiros. O Frigorífico Iramaia Ltda. não foi localizado. A auditoria, diante da não confirmação de que esses créditos proviessem da venda de gado, não considerou esses rendimentos como provenientes da atividade rural, mas sim pagamentos de rendimentos tributáveis fora da atividade rural.

Ainda, dentre os documentos utilizados para comprovar venda de gado bovino estavam os recibos emitidos em 2006, no total de R$ 921.120,00, cujos compradores, questionados em diligência fiscal, negaram a existência do negócio. Estes valores, porém, foram considerados pelo autuante como receitas comprovadas da atividade rural (fls. 49).

Aos rendimentos omitidos na atividade rural foi aplicada a multa de ofício de 75% e aos rendimentos reclassificados por falta de comprovação a multa de 150%.

2. Omissão por presunção em depósitos bancários

Foram considerados rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada, excluídos os resgates de aplicação financeira, as transferências de contas do próprio titular, os depósitos correspondentes às receitas comprovadas da atividade rural e aqueles créditos cujos autores não estavam identificados nos extratos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O autuante destaca que todas as origens comprovadas foram levantadas pelo grupo de auditoria, não tendo o contribuinte apresentado qualquer documento sobre a origem de tais depósitos. Por isso, a multa teria sido agravada.

3. Acréscimo patrimonial a descoberto

Foi constatado pela auditoria que teria ocorrido excesso de aplicações em relação aos recursos disponíveis no ano calendário 2007. Os valores cujas datas não foram comprovadas pelo contribuinte foram lançados no mês de dezembro aproveitando-se as sobras de recurso em cada mês. Destaca o relatório que a apuração do valor excedente de aplicação de recurso se deu após a inclusão da receita decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

4. Rendimentos de pessoa física e jurídica.

Conforme o relatório da fiscalização, nas situações em que foram identificados os depositantes nas contas correntes, mas não as operações que lhes deram causa, os valores foram considerados, de acordo com o depositante, como rendimentos omitidos pagos por pessoas físicas e rendimentos omitidos pagos por pessoas jurídicas.

Sobre os rendimentos pagos por pessoas físicas foi aplicada a multa isolada pela falta de antecipação mensal do imposto (carnê-leão).

Dentre os rendimentos pagos por pessoas jurídicas foram incluídos no ano de 2006 os depósitos identificados no extrato bancário como efetuados por ACG Bovino Santana Ltda., no valor de R$ 13.378,00, e o outro de R$ 20.000,00, depositado pelo Frigorífico Iramaia Ltda. ambos de 21 de setembro de 2006, pois não estariam relacionados à atividade rural.

IMPUGNAÇÃO

Os argumentos do impugnante foram assim sintetizados na decisão recorrida:

> 1. Houve cerceamento do direito de defesa porque diversos documentos que demonstrariam a improcedência da autuação foram apreendidos e estão com a Polícia Federal. Apesar das suas instâncias, o Fisco não procurou ter acesso a estes documentos.
>
> 2. Não teve também tempo para colher todas as provas, já que a ação fiscal fora realizada em prazo muito curto e envolveu diversos períodos.
>
> 3. Os rendimentos omitidos correspondentes a depósitos bancários de origem não comprovada deveriam ser tributados mensalmente, como determina o § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e não anualmente, como no auto de infração. Se esta questão não for enfrentada e respondida, deverá se reputar nulo o julgamento, por se configurar como ato administrativo imotivado.
>
> 4. A lei somente autoriza presumir rendimentos omitidos aqueles depósitos esporádicos, de origem não comprovada, não se aplicando este dispositivo quando se trata de depósitos frequentes, cujo volume de entradas e saídas evidenciam atividade econômica que envolve custos. No seu caso, como produtor rural, a presunção deveria ser de que se trata de receitas da atividade rural.
>
> 5. Não foram admitidos como origem dos depósitos os rendimentos supostamente omitidos da atividade rural em 2005, no valor de R$ 2.003.231,26, como seria correto, pois não se podem efetuar duas presunções ao mesmo tempo.
>
> 6. Incabível o agravamento da multa sobre imposto dos rendimentos correspondentes a depósitos bancários não comprovados. Esforçara-se por apresentar as provas requeridas; apenas não lhe fora possível, pois de fato não as possui. Acrescenta que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

procurou, sim, comprovar a origem dos depósitos com a venda de gado, quando o fisco desconsiderou os documentos não confirmados pelos compradores.

7. O autuante relaciona os emitentes de recibos de compra de gado que, intimados pela fiscalização, negaram a compra de gado bovino. Ao mesmo tempo, e em evidente contradição, estas últimas operações foram computadas pelo autuante como rendimentos omitidos da atividade rural.

8. Foi-lhe imputado haver recebido de pessoas físicas e jurídicas rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sem que fosse comprovado o contrato ou identificado o serviço. O autuante menciona diligências que permitiram concluir que estas pessoas lhe teriam pagado rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. Como não teve acesso aos dados da diligência que levaram a esta conclusão, fica evidenciado o cerceamento do direito de defesa.

9. As diligências contêm observações e conclusões contraditórias. Ora se acatam os rendimentos como da atividade rural; ora como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. Uma mesma empresa ora se considera "não encontrada", ora teria pago rendimentos do trabalho, ora rendimentos da atividade rural.

10. Houve inclusão aleatória de valores nos meses de 2007.

11. Incabível o lançamento da multa isolada, não só porque não restou caracterizado haver recebido de pessoas físicas rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, como porque não cabe exigência concomitante desta penalidade com a multa de ofício.

12. Não houve omissão de rendimentos da atividade rural de R$ 12.984,23, pois a parcela de R$ 65.000,00, correspondente a benfeitorias da fazenda Canaan, alienada em agosto de 2007, não poderia ser computada como receita da atividade, uma vez que os custos das benfeitorias não haviam sido abatidos dos rendimentos da atividade rural.

13. A omissão de rendimentos da atividade rural de R$ 270.975,29 em 2008 foi apurada irregularmente. Inexiste previsão legal para o procedimento adotado pelo Fisco de calcular a receita das vendas comprovadas com GTA multiplicando o número de cabeças de gado vendidas pelo preço médio das demais vendas comprovadas com notas fiscais no período.

14. Foi incluída omissão de rendimentos correspondentes pagamentos efetuados por pessoas físicas em agosto de 2008, no total de R$ 141.960,00 (fls. 63), quando não houve depósitos de pessoas físicas neste período.

15. O Fisco considerou rendimentos tributáveis os valores que não lhe foi possível comprovar como provenientes da atividade rural pelas razões já arguídas no item 1 e 2. Ademais, como a sua única fonte de renda é a atividade rural, não se pode presumir que estas receitas não sejam senão desta atividade. Se houve desclassificação, o Fisco somente poderia tributar estes valores se indicasse e comprovasse a sua natureza tributável.

16. A demonstração da variação patrimonial se reveste de tal hermetismo que a torna incompreensível, com cerceamento do direito de defesa. Inválido também o método de computar como aplicação de recursos os pagamentos a partir da conta bancária, pois nada garante que os bens incluídos nestes cálculos não tenham sido adquiridos com estes mesmos pagamentos, o que implicaria o seu cômputo em duplicidade.

17. Improcedente a multa qualificada, pois não se comprovou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo incabível a sua mera inferência.

JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador (BA), por meio do Acórdão nº 15-26-202 (fls. 4.356 a 4.369), de 17 de fevereiro de 2011, julgaram o lançamento procedente em parte para exonerar a parcela de R$ 1.945.687,47,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 2
8/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA CO
TTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mantendo a exigência do imposto de R$ 5.170.271,98, e para reduzir a multa agravada, de 112,5% para 75%, conforme de mostrado no quadro a seguir:

Imposto sobre:	Multa	2005	2006	2007	2008	Totais
Rendimentos omitidos (receitas da atividade rural não compr.)	-	**0,00**	**0,00**	0,00	0,00	0,00
Rendimentos omitidos da atividade rural	75%	0,00	0,00	3.570,66	74.518,31	78.088,98
Depósitos Bancários de origem não comprovada	75%	1.294.537,67	1.334.870,41	578.254,44	874.637,39	4.082.299,91
Rendimentos pagos por pessoas jurídicas	75%	5.384,50	31.482,61	210.539,77	13.634,62	261.041,51
Rendimentos pagos por pessoas físicas	75%, e multa isolada de 50%	6.842,00	1.650,00	74.941,83	40.139,00	123.572,83
Acréscimo patrimonial a descoberto		0,00	0,00	**625.268,76**	0,00	625.268,76
Totais		**1.306.764,17**	**1.368.003,02**	**1.492.575,47**	1.002.929,33	**5.170.271,98**

(*) Em **destaque** os valores reduzidos no julgamento

CÓPIA

RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado em 26 de abril de 2011 (fl. 4.373), o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 23 de maio (fls. 4.374 a 4.416), no qual, em resumo, alega que:

I. O **sigilo bancário** guarda limites materiais e formais e sua quebra somente poderia ocorrer se respaldada da intervenção judicial, por isso seria nulo o lançamento;

II. Não foi adotado o critério temporal da **apuração mensal** para a apuração do imposto de renda;

III. Haveria ocorrido a decadência **relativamente aos períodos anteriores a 3 de dezembro de 2005**, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

IV. O art. 42 da **Lei nº 9.430, de 1996**, não conteria autorização legal para presunção no atacado, pois seu texto se reportaria a excepcionais depósitos, no sentido esporádico, inusitado, único ou espaçado, enquanto a situação fática demonstrada é a ocorrência de diversos depósitos realizados ao longo de quarenta e oito meses, havendo simetria entre as entradas e saídas, o que revelaria a origem numa atividade. E, por ser produtor rural, a presunção seria de que as receitas decorreriam da atividade rural;

V. **Nulidade** por **erro no enquadramento legal das infrações e cerceamento do direito de defesa**. A fiscalização teria lançado parte da infração como "omissão de rendimento de trabalho sem vínculo empregatício", o que passa a ideia de que efetuou investigação na relação jurídica entre a fonte pagadora e o contribuinte, concluindo que houve algum tipo de pagamento tipificado no art. 45 do RIR/1999. Esse enquadramento se refere a rendimentos auferidos por profissionais liberais, entretanto, a realidade dos fatos é totalmente diferente. O que houve foi uma presunção de omissão por ter a fiscalização supostamente identificado alguns depósitos sem origem comprovada. Assim, os rendimentos foram atribuídos sem uma investigação específica. Ou seja, no caso de depósitos bancários, a simples identificação do depositante não autoriza o lançamento como rendimento do trabalho. Seria necessário que se comprovasse a origem dos créditos em questão, ou então que fosse lançado como depósito cuja origem não foi comprovada.

VI. **Depósito de pessoa identificada não permite a presunção legal para a classificação como rendimentos do trabalho**. A situação inexiste, tanto é que o fisco não autuou a fonte pagadora pela não retenção do imposto de renda na fonte, pois, na verdade, esses pagamentos se referem à contraprestação de aquisição de produtos rurais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VI-1. **Rendimentos de pessoas físicas**. O auditor apresenta argumentos, repetidos pela decisão de primeira instância, de que os rendimentos seriam sem vínculo empregatício. Para tanto, elabora um quadro demonstrativo denominado "Rendimentos recebidos de pessoas físicas" e outro denominado "Diligências realizadas compradores pessoas físicas". Entretanto, não se conseguiria extrair qualquer informação lógica desse relatório. Cita como exemplo que o caso da família Roth Ferraz que nega a negociação de gado, como a grande maioria, entretanto, o fisco tributa esses rendimentos como de atividade rural. Nos demais casos, o qual não consta qualquer resultado de diligência, os rendimentos são classificados como rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício e sujeitos ao carnê-leão. Assim, como à infração tipificada não cabe presunção, o fisco deveria minimante identificar a origem dos rendimentos e seus fatores intrínsecos, o tipo e onde o trabalho foi realizado. O fisco deveria ter provado que o tipo de rendimentos, que neste caso, não há inversão do ônus da prova. Portanto, se não há qualquer indício de prova, a não serem os depósitos bancários, o auto seria nulo. Protesta pela inclusão de valores no mês de agosto de 2008, pois inexiste qualquer depósito nesta data, devendo ser cancelado o lançamento e, consequentemente, a multa isolada. Questiona a razão de a diligência ter sido realizada com uns depositantes e outros não; por que todos os diligenciados foram acatados como rendimentos da atividade rural e por que os não diligenciados não foram acatados como rendimentos da atividade rural; e, ainda, por que nenhum dos argumentos foram apreciados pela DRJ.

VI-2. **Rendimentos de pessoa jurídica**. Pede que sejam acatados os mesmos argumentos do item anterior em relação à questão do ônus da prova. Cita (fl. 36 do RV e 4.408 dos autos) o resultado de dez diligências efetuadas pela auditoria, questionando por que quando o fiscal não localiza a diligenciada, atribui ao rendimento a condição de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica. A mesma prática teria sido adotada em relação às situações não diligenciadas. Noutras, parte seria tributada como uma infração e parte como outra.

VII. **Omissão de receita da atividade rural**. Argui que a suposta omissão de R$ 64.921,15 decorre da venda da fazenda Canaan, cuja benfeitoria montava R$ 65.000,00. Entretanto essa omissão não existiria, pois a benfeitoria não foi utilizada como custo ou despesa da atividade rural. Assim, a tributação correta seria ganho de capital. A segunda omissão foi apurada com base nas GTAs, calculado pela multiplicação da quantidade de gado pelo valor médio do ano. Porém, esse cálculo simplista não encontraria amparo legal e essa questão não fora enfrentada pela decisão de primeira instância. Por fim, pede que, caso seja mantido os valores omitidos, que sejam deduzidos da base de cálculo da "omissão de receita por depósito não comprovado".

VIII. **Acréscimo patrimonial.** Volta a preliminar de nulidade em função da "forma hermética, difícil e oculta das demonstrações apresentadas pelo fisco, só agora reelaborada e elucidada pelo relator do acórdão" recorrido. Diz que a elucidação caracteriza inovação ou aperfeiçoamento, cuja competência, nos termos do art. 59 do Dec. 70.235, de 1972, não é do órgão julgador. Isso caberia apenas a autoridade lançadora, que após saneamento providenciaria reabertura de prazo. Não se fazendo isso, implicaria supressão de instância. Assim, o auto deveria ser cancelado nesta parte ou devolvido para a autoridade lançadora providenciar o devido lançamento e conceder razoável prazo para apresentação de defesa. No mérito, o quadro elaborado pela DRJ evidenciou que os rendimentos considerados decorrentes de pagamentos advindos de pessoas físicas e jurídicas deveriam ser somados aos recursos disponível, da mesma forma que os computados como omissão de depósitos de origem não comprovada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IX. **Multa isolada**. Não seria possível aplicá-la acumuladamente com a multa de ofício sobre a mesma base de cálculo. Também, a multa deveria ter como fato gerador o mês seguinte do não pagamento do carnê-leão.

X. Não incidência dos **juros de mora sobre a multa de ofício**.

É o relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidas as demais formalidades, dele tomo conhecimento.

Apesar de haver questões interligadas entre o recurso de ofício e o voluntário, neste julgamento as análises, para melhor compressão do resultado das peças, serão efetuadas em separado.

RECURSO DE OFÍCIO

O colegiado de primeira instância exonerou o montante de R$ 1.945.687,47, sendo o total da infração relacionada aos rendimentos omitidos das receitas da atividade rural não comprovada, dos anos-calendários 2005 e 2006, e significativa parte do acréscimo patrimonial ocorrido em 2007, bem como reduziu a multa de ofício sobre a omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem, de 112,5 para 75%. Dessa decisão recorreu de ofício.

Em relação **à redução de multa de ofício**, desagravada, a decisão recorrida diz que não há a previsão de agravamento da multa pela falta de apresentação de provas das origens de depósitos bancários, nem mesmo pela falta de apresentação de qualquer outro documento que não aqueles especificados nos incisos II e III do art. 959 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999. Também, que o contribuinte não deixou de apresentar esclarecimentos e até mesmo provas durante a fiscalização, e que seria um contrassenso agravar a multa em virtude do próprio fato que permitiu esta presunção, ou seja, de o contribuinte não haver comprovado a origem dos depósitos. E, se a presunção de rendimentos omitidos é a conseqüência da falta de provas, a sua aplicação afasta a necessidade destas mesmas provas, não se justificando o agravamento da multa por não haver sido comprovada a origem dos depósitos.

Está claro e correto o posicionamento da DRJ quanto à aplicação da multa de ofício de 75%.

A segunda exoneração promovida pela decisão da DRJ diz respeito **à reclassificação das receitas brutas de atividade rural para os anos calendários 2005 e 2006**. Nesta questão, o impugnante arguiu que foram reclassificadas as receitas da atividade rural e presumidos rendimento omitidos com base nas informações obtidas nos extratos bancários e contestou o fato de as duas presunções coexistirem, pois uma absorveria a outra.

A DRJ distinguiu uma forma de tributação da outra. Porém, entendeu como plausível o argumento do contribuinte de que se as duas presunções forem praticadas ao mesmo tempo, há a possibilidade (o que seria o mais provável) que os mesmos rendimentos tributáveis desclassificados da atividade rural sejam aqueles que surgem nas contas bancárias, valores estes que apenas estariam sendo apurados por dois métodos distintos, e por isso concorrentes. Ressaltou que esta possibilidade retira o caráter de certeza de que se deve revestir

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 2
8/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA CO
TTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o crédito tributário e, por fim, que a presunção legal sobrepõe e, por isso, exclui a presunção constituída, podendo esta última servir apenas para corroborar da primeira, jamais coexistirem em um mesmo lançamento de um mesmo período.

Assim, correta a interpretação que ocasionou o recurso de ofício para excluir o total da presunção de rendimentos pela reclassificação das receitas da atividade rural dos anos-calendários 2005 e 2006, já que esta presunção, legalmente, tem valor inferior ao apurado com base nos depósitos bancários de origem não comprovada.

O último ponto diz respeito à **redução do acréscimo patrimonial a descoberto no ano calendário 2007**. A DRJ diz que o impugnante tem razão quanto à inclusão indevida, como aplicação de recursos, de pagamentos efetuados a partir da conta bancária, pois inexistiria previsão legal para que se presumam como aplicações de recursos próprios os saques bancários cujos negócios a que se destinavam não tenham sido comprovados pelo titular.

De fato, como afirmado no voto do acórdão da DRJ, o método da apuração de rendimentos omitidos com base na variação patrimonial a descoberto parte de um patrimônio conhecido, fato concreto, para uma presunção legal, e no procedimento adotado nestes autos o autuante estima o acréscimo patrimonial a partir de presunção estabelecida, conforme se observa na transcrição a seguir:

> Tem, porém, razão o impugnante quanto à inclusão indevida, como aplicação de recursos, de pagamentos efetuados a partir da conta bancária. Inexiste previsão legal para que se presumam aplicações de recursos próprios os saques bancários cujos negócios a que se destinavam não tenham sido comprovados pelo titular. O método da apuração de rendimentos omitidos com base na variação patrimonial a descoberto já implica uma presunção legal. Parte-se de um fato concreto, o patrimônio e os dispêndios conhecidos, para se estabelecer a omissão de rendimentos tributáveis, caso não seja comprovado pelo sujeito passivo que estas aplicações e dispêndios tenham como origem os recursos disponíveis. No procedimento aqui adotado, porém, o autuante não parte de um fato patrimonial conhecido; o presume. Os saques na conta bancária se destinariam a aplicações e dispêndios diversos daqueles já conhecidos, transferindo-se o ônus da prova em contrário para o sujeito passivo.
>
> Anteriormente à edição da Lei nº 9.430/1996, não se admitia a utilização de dados bancários para o arbitramento de rendimentos tributáveis omitidos, salvo se comprovado pelo Fisco o fato gerador do tributo com base em outros elementos, como a renda consumida e a variação patrimonial a descoberto. Com o advento da Lei nº 9.430/1996, o ônus da prova é invertido. Determinou-se a hipótese legal de omissão de rendimentos com base nos créditos bancários de origem não comprovada. Aqui, porém, o autuante inverte tudo. Usa os dados bancários para estabelecer uma presunção; não os créditos, como autoriza a lei, mas sim os débitos; e os utiliza, não para serem confirmados pela variação patrimonial a descoberto, mas sim para determiná-la presumidamente.
>
> Por último, e mais importante, os créditos e os débitos nas contas bancárias, se considerados em conjunto e isoladamente dos demais fatores, terão como resultante patrimonial as diferenças entre os saldos iniciais e finais em cada mês, o que não resultaria em variação patrimonial significativa. Mas no momento em que estes mesmos saques podem ter servido como fonte de outras aquisições e dispêndios já incluídos no fluxo financeiro, o seu valor estará sendo computado em dobro. No presente caso, por exemplo, foram consignadas, como aplicações de recursos, as despesas da atividade rural declaradas pelo contribuinte para 2007. Se os saques na conta bancária se destinaram em parte a cobrir estas despesas, com a aquisição, por exemplo, de gado, como alega o impugnante, resta evidente que haveria o cômputo em dobro destes valores, demonstrando-se incorreto o procedimento adotado pela autoridade lançadora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, como o lançamento tributário não comporta incertezas, as dúvidas em relação aos elementos em que se baseou devem beneficiar o contribuinte. Por essa razão, concordo com a decisão de primeira instância que devem ser excluídos dos cálculos da variação patrimonial as aplicações de recursos correspondentes a meros débitos na conta bancária, sem identificação do negócio que motivou tais pagamentos.

A questão é pacífica neste colegiado, sendo inclusive objeto da Súmula CARF nº 67, assim redigida:

> Súmula CARF nº 67: Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento integral ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

No recurso voluntário, inicialmente serão analisadas as questões preliminares, a saber: os limites materiais e formais da quebra do sigilo bancário, o critério de apuração mensal para a apuração do imposto de renda e decadência relativo aos períodos anteriores e 3 de dezembro de 2005, a nulidade do lançamento e o cerceamento do direito de defesa.

I – Preliminares.

a) nulidade do lançamento em função da quebra do sigilo bancário.

A nulidade por acesso indevido ao sigilo bancário é desprovida de sustentação, já que foram adotadas as medidas legais para inicio da ação fiscal, sendo os extratos bancários anteriormente solicitados ao contribuinte. As RMF somente foram autorizadas em 29 de junho, três meses e vinte dias depois de iniciada a ação fiscal, uma vez que o contribuinte não apresentou a integralidade dos extratos solicitados.

Diante dos significativos valores movimentados em contas bancárias e da imprescindibilidade de acesso aos dados para levantamento do imposto de renda devido, já que a informação não foi prestada pelo contribuinte, não restava outra alternativa a não ser requisitar as informações diretamente aos bancos, na forma expressa no art. 6º da Lei Complementar nº 105, *in verbis*:

> Art. 6°. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (grifos no recurso)

A solicitação de informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras encontra-se consolidada nos art. 918 do RIR/1999:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observa-se ainda que não há quebra de sigilo bancário, e sim, mera transferência de informações, já que elas, de posse da Receita Federal do Brasil, estão sujeitas ao sigilo fiscal, de acesso restrito aos agentes do fisco e ao contribuinte, conforme consta do RIR/1999:

> Art. 998. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades (Lei n° 5.172, de 1966, arts. 198 e 199).
>
> [...]
>
> § 2° A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários públicos que, por dever, de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação (Decreto-lei n° 5.844, de 1943, art. 201, § 1°).
>
> § 3º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes (Decreto-lei n° 5.844, de 1943, art. 201, § 2°).
>
> Art. 999. Aquele que, em serviço da Secretaria da Receita Federal, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional ou no exercício de oficio ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal (Decreto-lei n°5.844, de 1943, art. 202).

O contribuinte alega que a auditoria deveria, necessariamente, estar acobertada de ordem judicial, entretanto, como se observa na legislação acima citada, o procedimento fiscal está amparado em lei, não se verificando qualquer irregularidade que implique nulidade do lançamento.

b) Nulidade por erro no critério temporal e decadência.

O imposto de renda das pessoas físicas é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de complexivo, apurado no ajuste anual. Ou seja, aquele que o fato gerador se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade de gerar a obrigação tributária exigível.

Assim, embora apurado mensalmente, o IRPF se sujeita ao ajuste anual, apurando-se o montante devido ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual.

A base de cálculo da declaração abrange os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário, diminuídos das deduções pleiteadas. Para isso, há a declaração de ajuste, conforme trata o artigo 85 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999). O fato jurídico tributário compreende os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro, ainda que haja a obrigatoriedade do pagamento ou retenção do imposto à medida que os rendimentos forem percebidos.

No caso em análise, o requerente foi cientificado do lançamento dois de dezembro de 2010. Como o primeiro ano calendário fiscalizado é o de 2005, mesmo adotando-se a contagem do prazo decadencial nos termos dispostos no § 4º do art. 150 do CTN, que é a forma mais benéfica ao sujeito passivo, o prazo decadencial somente se iniciaria em 2011.

Especificamente, em relação à omissão por presunção baseada em depósitos bancários de origem não comprovada, essa polêmica foi encerrada na instância administrativa com a edição da Súmula CARF nº 38, aprovada pela Segunda Turma da CSRF em sessão de 08 de dezembro de 2009:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 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.

Não há possibilidade de a turma divergir do enunciado da súmula editada, pois, nos termos do artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n° 256, de 22 de junho de 2009, "As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF."

Portanto, desprovida de sustentação os argumentos da apuração mensal do imposto de renda e consequente decadência.

c) Nulidade por cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte alega haveria cerceamento do direito de defesa, principalmente quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, ano calendário 2007, em função da "forma hermética, difícil e oculta das demonstrações apresentadas pelo fisco, só agora reelaborada e elucidada pelo relator do acórdão" recorrido. Diz que a clareza do lançamento somente ocorreu após a elucidação pela decisão da DRJ, e que isso caracterizaria inovação ou aperfeiçoamento, cuja competência, nos termos do art. 59 do Dec. nº 70.235, de 1972, não seria do órgão julgador, e sim, competia apenas à autoridade lançadora. Por esse motivo, pede que o auto seja saneado com a devida reabertura de prazo para defesa, sob pena de supressão de instância.

Porém, compulsando os autos, verifica-se que a situação não é bem essa. Os cálculos, considerando o raciocínio do lançamento, estão corretos e as origens e aplicações demonstradas na planilha (composta de três páginas seguidas) que trata do fluxo financeiro do ano calendário 2007.

O que a primeira instância fez, simplesmente atendendo a solicitação do recorrente para que o julgamento se processasse de "forma didática", foi computar as origens e aplicações numa outra planilha, no sentido vertical, dividindo a tabela em dois grupos de meses, de janeiro a junho e de julho a dezembro. Ou seja, nada foi acrescentado ou elucidado, como alega o recorrente. Os cálculos permaneceram os mesmos, salvo em virtude da redução da omissão por acréscimo patrimonial a descoberto, haja vista o provimento parcial da impugnação para acatar como origem os recursos provenientes dos depósitos ocorridos na conta corrente. Vale salientar que, mesmo após a reconfiguração da tabela pela DRJ, os argumentos de defesa do contribuinte não se modificaram, o que implica não haver fato novo incorporado na decisão que não seja do conhecimento do contribuinte e que não esteja nos autos.

O direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma garantia do processo administrativo, ou seja, da fase litigiosa do procedimento fiscal, iniciado com a impugnação, conforme dispõe o 14 do Decreto nº 70.235/1972, e ao contribuinte foi possibilitada essa defesa, tanto por meio da impugnação, como do recurso.

Assim, em relação ao cerceamento do direito de defesa por falta de clareza no lançamento, não se vislumbra no lançamento quaisquer das hipóteses de nulidade elencada no art. 59 do Decreto n° 70.235, de 1972, estando o lançamento em total consonância com o disposto no art. 10 do mesmo decreto, que define os requisitos obrigatórios do auto de infração,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e das disposições contidas no art. 142, do CTN, revestindo-se de todas as formalidades legais prevista no referido dispositivo.

Desta forma, não cabem, neste ponto, os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal, pois não há nele qualquer vício que comprometa a validade do lançamento quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto.

d) Falta de enfrentamento de questões pela decisão de primeira instância

No recurso voluntário o contribuinte alega genericamente, por diversas vezes, não terem sido enfrentadas algumas questões levantadas na impugnação (ou provas constantes nos autos).

Entretanto, observa-se que o relator da decisão recorrida analisou detalhadamente todas as questões. Mesmo que a decisão esteja suscita em algumas questões e não esteja organizada na mesma ordem, nem segundo os mesmos itens da peça impugnatória, nenhuma das infrações defendidas ficou sem apreciação. Ao contrário, todos os questionamentos foram enfrentados.

Ademais, o julgador administrativo não está obrigado a se manifestar sobre toda e qualquer alegação feita nas peças de defesa, mormente quando os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

e) Erro no enquadramento legal e aplicação da multa isolada.

O contribuinte questiona o erro na fundamentação legal da infração para os rendimentos considerados como "de trabalho sem vínculo empregatício" recebidos de pessoa física e jurídica, por não haver investigação para identificar a relação jurídica entre a fonte pagadora e o contribuinte, e que a simples identificação do depositante não autorizaria o lançamento como rendimento de trabalho. E, também, que sobre esses valores não deveria seria aplicada a multa isolada.

Porém, essa questão está relacionada ao mérito e, por isso, será analisada no tópico a seguir.

II – Questões de mérito.

As questões de mérito recorridas no recurso voluntário residem na analise da omissão dos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física e jurídica, na omissão por presunção de receita com base em depósitos bancários de origem não comprovada, na omissão da atividade rural e no acréscimo patrimonial a descoberto.

a) Erro no enquadramento legal e aplicação da multa isolada.

No tocante os rendimentos considerados como "de trabalho sem vínculo empregatício", o contribuinte alega que ocorreu um erro na fundamentação legal da infração, ao se enquadrar tais rendimentos sem que houvesse uma investigação ou fosse identificada a relação jurídica entre a fonte pagadora e o contribuinte, e que a simples identificação do depositante não autoriza o lançamento como rendimento de trabalho.

A DRJ considerou que "a atribuição" desses créditos como "rendimentos tributáveis pagos por pessoas físicas decorre de presunção simples", e que diante da falta de comprovação de que esses "pagamentos decorram de transações isentas e não tributáveis", não há senão que presumi-los como "rendimentos tributáveis". Na decisão recorrida, prevalece o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendimento de que "a designação dos rendimentos como procedentes do trabalho sem vínculo empregatício tem o mero efeito classificatório, pois é lícito supor que o pagamento de renda corresponde à contraprestação de um serviço, seja de que espécie for. Ademais, a designação que se dá ao rendimento é irrelevante para determinar a sua natureza tributável."

Analisando o lançamento, entendo de outra forma. As diligências efetuadas não indicam qualquer atividade do contribuinte que implique rendimento de trabalho sem vínculo empregatício. Pelo que se vê, apenas comprovam que as atividades compõem ou não a atividade rural.

Isto e evidente nos quadros "Diligências realizadas compradores pessoas jurídicas" e "Diligências realizadas compradores pessoas físicas". No primeiro quadro, as operações que não foram consideradas como da atividade rural, constam observações como as seguintes: "o pagamento [...] pode ser repasse solicitado pelo fornecedor de couros – tributar como pessoa jurídica"; "nunca fizeram qualquer tipo de negócio com o sr. [...] – não comprovam a atividade rural"; "não encontrado – tributar como rend. Recebido de P. Jurídica";" respondeu que [...] não compra gado – não comprovam receita da atividade rural"; "não respondeu – não comprovam receita da atividade rural"; "não encontrado – receita da atividade rural"; não encontrado – não comprovam receita da atividade rural". No segundo quadro também não se identifica quais serviços seriam prestados. Apenas consta a observação de que as pessoas físicas responderam não terem efetuado nenhuma operação com o contribuinte nos anos-calendários de 2005 a 2007. As anotações adicionais são relacionadas, de forma positiva ou negativa, à compra/criação/venda de gado.

Em que pese o procedimento fiscal ter se iniciado em decorrência dos ilícitos penais investigados pelo Ministério Público no curso da "Operação Aposta", voltada ao combate às atividades de jogos de azar em Salvador, a auditoria não fez qualquer vinculação dos rendimentos considerados como recebidos sem vínculo empregatício a esta ou qualquer outra atividade. É certo, que mesmo sendo uma atividade ilícita, se os pagamentos fossem identificados como daquela atividade, o enquadramento estaria correto. Porém, não foi isso que aconteceu. Toda a investigação se deu no entorno da atividade rural, para que pudesse ou não ser aceita como rendimento sujeito àquela tributação diferenciada.

Ou seja, a investigação concluiu que os rendimentos não eram decorrentes da atividade rural e, nas ocasiões em que o depositante foi identificado, pessoa física ou jurídica, tributou-se os rendimentos como "de trabalho sem vínculo empregatício". Ainda que os elementos presentes nos autos comprovem os efetivos recebimentos dos recursos financeiros em contas correntes, não restou comprovado o motivo da transação ou a que título se deu esses recebimentos, pois a mera identificação do depositante, desvinculada de qualquer atividade predominante exercida pelo contribuinte, não tem o condão de comprovar que tais movimentações se referem a rendimentos recebidos pelo contribuinte nessa ou naquela condição. Ou seja, de fato, na ação fiscal, não restou comprovada a natureza dos recursos creditados ao recorrente.

Não há como negar que o contribuinte recebeu os valores ingressados em suas contas correntes, e como tal, deveria ter sido aplicada a previsão legal de presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem e se, de fato, essa origem não foi comprovada, descabe o lançamento com base na infração "Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício", infração esta distinta e com enquadramento legal específico. Ao contrário dos depósitos bancários cuja origem não foi

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

comprovada – quando o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 garante ao Fisco comprovar tão somente a ocorrência da hipótese descrita na norma como presuntiva da infração –, no caso da omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício é necessário que o Fisco identifique o fato jurídico tributário.

Portanto, necessitaria estar provada pelo Fisco a natureza da percepção dos recursos depositados nas referidas transações bancárias, para que fosse possível aferir, se, de fato, tratava-se de rendimentos tributáveis de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas ou jurídicas.

Como essa prova não é clara, não há como prosperar o lançamento com a infração e enquadramento legal indicado, devendo ser excluída do lançamento, e, por consequência a multa isolada sobre o imposto apurado.

b) Depósitos bancários de origem não comprovada – presunção

Não se sustenta a argumentação de que os recursos financeiros movimentados pelo recorrente não são capazes de configurar o fato gerador do imposto, nem de que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não conteria autorização leal para presunção no atacado, reportando-se o texto apenas às situações esporádicas.

À luz do dispositivo que fundamentou o lançamento, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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. A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela constatação dos depósitos bancários. A presunção de omissão de rendimentos está relacionada à falta de comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme expressamente previsto na lei.

As presunções legais invertem o ônus da prova, cabendo ao Fisco comprovar tão somente a ocorrência da hipótese descrita na norma como presuntiva da infração. Nos autos, o contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos valores movimentados nas suas contas. Limitou-se a afirmar que eram decorrentes da atividade rural, sem, no entanto, demonstrar essa relação. Porém, não basta ao contribuinte alegar que os rendimentos são provenientes da atividade rural, é necessário que fique configurado que os valores envolvidos são originados da referida atividade.

E, não se comprovando a origem dos recursos, ante a vinculação do princípio da legalidade que rege a administração pública, tem a fiscalização a obrigação de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários, excluindo, como e fato ocorreu, as transações entre as contas do interessado, as devoluções de cheques e os estornos dos lançamentos.

c) – Omissão de receita da atividade rural.

Argui que a omissão de R$ 64.921,15 se refere à venda da fazenda Canaã, cuja benfeitoria de R$ 65.000,00 não teria sido utilizada como custo ou despesa da atividade rural e que a segunda omissão teria sido apurada, por meio de um cálculo simplista, com base nas GTAs, multiplicando-se a quantidade de gado pelo valor médio do ano.

A segunda questão foi julgada favoravelmente ao contribuinte na decisão de primeira instância, cujo raciocínio foi acatado no recurso de ofício. Resta, portanto, apreciar o argumento da não utilização da citada benfeitoria.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O valor da benfeitoria, como já apurou a decisão recorrida, não estava integrado ao custo de aquisição do imóvel na declaração do contribuinte, bem como não compõe o valor de alienação do imóvel rural, que é o Valor da Terra Nua, como dispõe os arts. 123, § 2º, e 136 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

Assim, como evidenciado na citada decisão, ou as despesas foram deduzidas da receita da atividade rural e, neste caso, deveriam ter sido tributadas como receitas da atividade rural, como dispõe o art. 61, § 1º, III, do RIR, ou as despesas não foram deduzidas na apuração do resultado da atividade rural, devendo integrar o custo do imóvel vendido. Porém, nos autos não foi comprovada a dedução destes benefícios no livro caixa e não consta na declaração a incorporação do custo ao imóvel. Por essa razão, não há reparo a fazer no lançamento.

d) – acréscimo patrimonial a descoberto.

Além das questões já tratadas nas preliminares, o contribuinte contesta que os valores de depósitos constantes das contas correntes lançados como "rendimentos sem vínculo empregatício", assim como os depósitos bancários de origem não identificada, deveriam ser ter sido somados às origens para fins de apuração do ganho de capital.

Analisando os autos, observa-se que de fato que a autoridade fiscal ao apurar tais valores não incluiu entre as origens, no "Fluxo financeiro do ano-calendário 2007", os montantes descritos nas planilhas "Rendimentos recebidos de pessoas físicas" e Rendimentos recebidos de pessoas jurídicas", cujos valores foram extraídos das contas correntes do autuado. Assim, não permitiu que tais depósitos considerados como identificados fossem inseridos como origens no levantamento efetuado no auto de infração.

Para a justa apuração do patrimônio patrimonial a descoberto a fiscalização deveria ter incluído incluir as origem levantadas/apuradas, resultando nos seguintes valores:

2007	Total dos recursos (***1**)	Depósitos classif.como rendimentos PJ	Depósitos classif.como rendimentos PF	Recursos mês anterior	Total recursos disponíveis ajustado (***2**)	Total dispêndios aplicações (***3**)	Saldo no mês	Var. Patrim. a descoberto
JAN	959.918,87	15.000,00	0	0	974.918,87	155.040,32	819.878,55	
FEV	549.190,98	5.000,00	0	819.878,55	1.374.069,53	503.335,09	870.734,44	
MAR	579.192,98	161.224,00	0	870.734,44	1.611.151,42	684.421,67	926.729,75	
ABR	625.679,19	121.303,75	26.581,50	926.729,75	1.700.294,19	1.287.896,31	412.397,88	
MAI	813.489,91	250.525,36	131.913,70	412.397,88	1.608.326,85	600.088,68	1.008.238,17	
JUN	290.007,30	89.506,22	32.069,65	1.008.238,17	1.419.821,34	1.198.617,43	221.203,91	
JUL	1.054.310,78	77.839,84	81.950,90	221.203,91	1.435.305,43	154.971,83	1.280.333,60	
AGO	1.156.404,20	1.200,00	0	1.280.333,60	2.437.937,80	906.536,84	1.531.400,96	
SET	1.083.163,66	0	0	1.531.400,96	2.614.564,62	128.896,82	2.485.667,80	
OUT	57.000,00	0	0	2.485.667,80	2.542.667,80	244.566,22	2.298.101,58	
NOV	3.598.950,00	0	0	2.298.101,58	5.897.051,58	3.788.749,71	2.108.301,87	
DEZ	86.376,12	0	0	2.108.301,87	2.194.677,99	3.474.267,66	0,00	1.279.589,67

(***1**) Total dos recursos listados na planilha apurada pela fiscalização e transcrita na decisão recorrida (VGBL, Fapi; Bradesco - Rend. Isentos; Rend. Liq. HSBC; Rend. Isentos; Rend. Aplic. Financeiras; Rend. Poupança; Receita Rural Comprovada; Saldos Bancários Iniciais, Lucros Distribuídos; Alienação P/ Incorporação; Dep. Origem Não Compr.)

(***2**) Total dos recursos disponíveis ajustado, somado os depósitos classificados como rendimentos de PJ e PF.

(***3**) Total dos dispêndios no mês (Pagamentos de impostos; Contribuições Itaú Prev.; Seguro auto; Contribuições BrasilPrev; Contribuições VGBL; Aquisição de fazendas; Pag. Faz. São Jorge; Integralização de capital; Saldos bancários finais; Emp. no ano c/c Cellcred; Emp. no ano c/c Santana; Pag. div. Sant. Passos; Despesas da Ativ. Rural Decl.; Doação; Cartões de Crédito; Aplicações Prev. BB; Aplicações Prev. Bradesco)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa situação, o valor do imposto apurado no acréscimo patrimonial deveria ser de R$ 351.887,16 (1.279.589,67 x 27,5%).

e) – Não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Diz que inexiste previsão legal para a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que estes, nos termos da Lei nº 9.430/1996, se dariam apenas com relação ao principal.

Pelo que dispõe o art. 161 do CTN, chega-se à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal (tributo), mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído:

> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
>
> § 1 Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
>
> § 2 O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora, diz expressamente no parágrafo único do art. 43 que incidirão juros de mora à taxa Selic, conforme se observa a seguir:

> Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.
>
> Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos nossos)

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva encontra sustentação na com a jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), que reiterou o entendimento no sentido de ser "legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário", seguindo a linha adotada pela Segunda Turma do STJ (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Também, no âmbito do CARF, destacam-se as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.
> O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o 'crédito' a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)
>
> JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
> A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> mora, devidos à taxa Selic. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)
>
> JUROS DE MORA. MULTA DE OFICIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.
> A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

CÓPIA

Portanto, é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, neste caso, calculados pela variação da taxa Selic.

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso de ofício. No recurso voluntário, voto em rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir os rendimentos tributados como decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício de pessoas físicas e jurídicas e reduzir o imposto apurado sobre o acréscimo patrimonial a descoberto para R$ 351.887,16.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 2
8/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA CO
TTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheira NATHÁLIA MESQUITA CEIA – Redatora Designada.

Não obstante o voto do Ilustre Conselheiro Francisco Marconi, tomo a liberdade para discordar ao que toca a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto (APD).

A fiscalização ao apurar variação patrimonial do contribuinte não incluiu como origem (ingressos) os valores recebidos de pessoa jurídica e pessoa física (itens 001 e 002 do Auto de Infração).

Assim, o contribuinte se insurge contra a não inclusão dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e pessoa física como ingressos (origem), sob a alegação de que como tais rendimentos estavam sendo oferecidos à tributação específica deveriam ser incluídos na apuração da variação patrimonial como origem, sob pena de se efetuar dupla-tributação sobre o mesmo rendimento.

O argumento do contribuinte deveria ser acatado, não fosse pelo fato do presente julgamento excluir do crédito tributário os valores referentes à tributação dos rendimentos auferidos por pessoa jurídica e pessoa física.

Logo, sob pena de se ter uma ausência de tributação de rendimentos tributáveis, os valores reportados como sendo recebidos de pessoa jurídica e de pessoa física não devem constar da apuração da variação patrimonial do contribuinte

Desta feita, entendo que não há reparos a serem efetuados ao lançamento no tocante à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

NATHÁLIA MESQUITA CEIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA