



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.001831/2008-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.931 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente MURILO BUENO KAMMER
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004, 2005, 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens, bem como a natureza de cada operação realizada.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Winderson Botto (suplente convocado) e Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 4 a 13, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2.004, 2.005 e 2.006 (anos calendário 2.003, 2.004 e 2.005, respectivamente), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.374.647,21, dos quais R\$ 626.877,00 correspondem a imposto, R\$ 470.157,73, a multa proporcional, e R\$ 277.612,48, a juros de mora, calculados até 30/05/2.008.

Conforme Termo de Verificação de Irregularidade (fls. 14 a 46) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 6 a 9), o procedimento teve origem na apuração das seguintes infrações:

2.1 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL - Compensação indevida de prejuízos da atividade rural, nos anos calendário 2.003 e 2.004.

2.2 DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL - Glosa de deduções com pensão judicial, pleiteadas indevidamente nas declarações de ajuste anuais dos exercícios 2.004 e 2.005 (anos calendário 2.003 e 2.004, respectivamente).

2.3 OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados, durante os anos calendário 2.003, 2.004 e 2.005, em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Cientificado do Auto de Infração em 30/06/2.008 (fl. 341), o contribuinte, por intermédio de seu representante legal (fl. 199), apresentou, em 30/07/2.008, a impugnação de fls. 343 a 383, acompanhada dos documentos de fls. 384 a 387, 391 a 588, 592 a 790, 795 a 992, 997 a 1.195, 1.199 a 1.396, 1.400 a 1.596, 1.600 a 1.795 e 1.799 a 1.878, alegando, em síntese, que

PRELIMINARES

DA INCONFIDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

O Fisco encaminhou a autuação via postal, fazendo constar na etiqueta do envelope a expressão “AUTO DE INFRAÇÃO IRPF E ANEXOS”, descumprindo, dessa maneira, o seu dever de guardar sigilo absoluto sobre as condições do contribuinte, o que torna irregular essa notificação e, como inexiste no campo do Direito Tributário essa modalidade de notificação com revelação do segredo confiado à autoridade e ao Estado, impõe-se a imediata anulação da notificação;

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Na fase de autuação, o pedido de prorrogação de prazo de 5 (cinco) dias findou por se reduzir a apenas dois dias, tempo insuficiente em relação aos esclarecimentos e explicações acerca de uma quantidade de documentos que ultrapassa a casa dos dois milhares, observando-se, a propósito, que esses milhares de documentos sempre estiveram à disposição do Auditor Fiscal no escritório contábil que presta serviços ao ora autuado ou no seu domicílio para verificação e checagem “in loco” no momento que melhor lhe aprouvesse, sendo que o Fisco, entretanto, nunca ali compareceu;

Aflora o intencional propósito de dificultar a defesa do contribuinte, porquanto sabia o Auditor Fiscal que, solicitando o livro caixa da atividade rural devidamente acompanhado de todos os documentos nele escriturados a título de receitas e despesas, certamente dificultaria o contribuinte em atender imediatamente à notificação, uma vez que implicaria reunir milhares de documentos, organizá-los e separá-los, folha por folha, documento por documento, bem como extrair cópias reprográficas de cada um deles em exíguos cinco dias, dos quais três foram feriados;

É inquestionável que a autuação forjou-se em artifício viciado em seus meios por inverdade, falsidade, negligência e incúria, pois está provado nos autos que o Auditor Fiscal era sabedor

do pedido de prorrogação antes de concretizar os seus autos, estando igualmente comprovado que a conclusão se deu em 23.06.2008, e não em momento anterior a 20.06.2008, como falsamente narra o relatório fiscal, caracterizando procedimentos de meios que se constituem em falsas posições que afetaram com o resultado culminado com a autuação, a qual, absolutamente não deve prosseguir no alastramento desses males em prejuízo ao direito de defesa

Pelas razões expostas, o Auto de Infração deve anulado em razão dos indigitados vícios insanáveis;

DA DECADÊNCIA

Com relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, a decadência impede o direito de lançar o crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2.003, uma vez que a Autoridade Fiscal deixou de observar as determinações do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/1.996, que dispõe que a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários deve ser apurada mensalmente, sujeitando-se inclusive à tabela progressiva então vigente e não sob a forma de antecipação ou de ajuste anual, isso porque o legislador não especificou que a origem dos depósitos deveria ser buscada dentro do período fiscalizado, fato que joga por terra a premissa elaborada pelo Fisco neste sentido (reproduz o art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/1.996, bem como o art. 849, § 3º, do RIR/99);

O legislador ordinário elegeu a tributação mensal e definitiva para os procedimentos envolvendo os depósitos bancários, demonstrando o artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/1.996, com absoluta clareza, que os depósitos bancários de origem não comprovada devem ser tributados a cada mês, segundo a tabela progressiva mensal, não havendo autorização legal para a tributação anual dos depósitos bancários para as pessoas físicas, ou seja, o citado dispositivo legal fixou o aspecto temporal da hipótese de incidência no mês em que forem verificados os depósitos bancários de origem supostamente não comprovada;

Assim, qualquer outra forma de apuração do IRPF constitui irregularidade insanável no procedimento fiscal, porque acarreta lançamento sem obediência ao disposto em lei, fazendo tabula rasa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e, diante das normas legais supracitadas, está evidente que referidos valores submetem-se à tributação mensal e definitiva, afastado o critério da antecipação para posterior inclusão no ajuste anual, por absoluta ausência de disposição legal;

Com base no acima exposto, conclui-se, de modo inequívoco, que a decadência impossibilita a pretensão constante do item 3 do Auto de Infração com relação ao período de janeiro a junho de 2.003, cujo prazo quinquenal esgotou-se em 30 de junho de 2.008 (reproduz Jurisprudência), o que implica que o crédito tributário referente ao período em foco deve ser excluído do Auto de Infração, em obediência às supracitadas normas legais;

DA FISCALIZAÇÃO DE FATOS JÁ FISCALIZADOS

Em razão do procedimento denominado "malha" o Impugnante foi intimado, em 13/03/2.007 através do termo nº 2005/608377165021055 (Anexo 2fl. 385), para comprovar, entre outros, os pagamentos feitos a título de pensão alimentícia que pleiteou como dedução, sendo que, naquela oportunidade, os documentos solicitados foram entregues no órgão solicitante DRF Limeira e, após criterioso exame, foram regularmente aceitos pela Receita Federal, razão pela qual o processamento da declaração de Imposto de Renda foi concluído, resultando em imposto a restituir de R\$ 11.292,13 que, devidamente atualizado, resultou no crédito em sua conta corrente, em 20/04/2.007, do valor de R\$14.696,70;

Improcedente, portanto, a pretensão do Auditor Fiscal em promover a glosa dos valores pagos a título de pensão alimentícia e pleiteados como dedução pelo Impugnante, sob a argumentação de que as mesmas não foram comprovadas, verificando-se que, entre a data do início do procedimento fiscal (22/08/2.006 fl. 70) e o seu encerramento (23/06/2.008 fl. 333), houve a superposição de outra fiscalização em 13/03/2.007 (Anexo 2fl. 385), essa, devidamente

atendida, que foi, desobrigou o Impugnante de reapresentar os mesmos documentos solicitados por aquela Fiscalização;

Assim, uma vez que os valores pagos pelo Impugnante, a título de pensão alimentícia, foram devidamente aceitos pela Receita Federal mediante a devida comprovação por ocasião da fiscalização realizada em 13/03/2007, é totalmente improcedente a glosa constante do item 2 do Auto de Infração;

DA EXIGÊNCIA EM DUPLICIDADE

O montante dos rendimentos declarados, tributados ou não, isentos ou de tributação exclusiva, bem como os que foram justificados na fase inicial da fiscalização, guardam absoluta conformidade com o montante relativo ao valor da CPMF usado pelo Auditor Fiscal na instauração do procedimento fiscal, sendo incabível, portanto, segundo a Lei nº 9.430/1.996 bem como o artigo 849 do RIR/99 citado no Auto de Infração, exigir-se prova da origem de créditos que, somados aos já justificados, permanecem contidos naquele montante gerado pelas fontes declaradas e, por outro lado, mesmo aqueles valores cuja justificativa do Impugnante foi rejeitada pelo Fisco, conforme os motivos mencionados às fls. 15 a 31, estão igualmente contidos no montante declarado, e, desta forma, o critério adotado pelo Auditor Fiscal resultou na dupla cobrança do Imposto de Renda sobre a mesma base de cálculo;

Por essas razões, os valores apontados no relatório de fls. 32 a 40 devem ser banidos do Auto de Infração uma vez que os rendimentos que lhe dão origem já estão declarados, sejam tributados ou não, isentos ou de tributação exclusivamente na fonte, nas declarações de Imposto de Renda do Impugnante ou na do cotitular em razão das contas conjuntas;

DO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE OU DA PROPORCIONALIDADE

A razoabilidade é essencial ao sistema jurídico como um todo e sua utilização é essencial à concretização do direito posto alcançando inequivocamente os atos praticados pela Administração (reproduz Doutrina e Jurisprudência) e, diante da Jurisprudência que transcreveu, pode se afirmar que faltou nos trabalhos fiscais a observância dos princípios acima indicados, uma vez que, como restará demonstrado nas razões de mérito, trata-se de uma parcela ínfima diante do cotejo com o montante colocado em averiguações, tendo o Impugnante procurado comprovar e justificar a origem de todos os depósitos ou créditos em conta bancária, e, assim sendo, se há alguma diferença, esta é inferior a 5% (cinco por cento) e, em razão disso é considerada desprezível pela Jurisprudência tolerância de até 10% dos créditos bancários sem comprovação de origem não sendo exigível, portanto, por ser inconsequente em face do julgamento da lide;

O Auditor Fiscal agiu de forma extremada ao notificar o contribuinte a apresentar explicações sobre ínfimos valores, tais como depósitos ou créditos bancários, como por exemplo: R\$ 2,70; R\$ 25,00; R\$ 23,00; R\$ 43,00; R\$ 55,00; R\$ 74,00; R\$ 93,00, conforme fls. 32 a 40 dos autos e inúmeros outros pequeníssimos depósitos que comprometem a razoabilidade do critério;

Em se tratando de pessoa física não obrigada a manter uma contabilidade, os recursos cujas origens sejam comprovadas justificam os valores depositados ou creditados em contas bancárias e, embora o Recorrente tenha apresentado documentos que indicam a origem dos recursos, o Auditor Fiscal desconsiderou-os, alegando não existir coincidência de datas e valores, mesmo ciente que nem a Lei nº 9.430/1.996, tampouco o artigo 849 do RIR/99 fazem tal exigência, que também é repelida pela Jurisprudência (reproduz Jurisprudência);

Assim, sob o fundamento dessas normas legais, as quais, por, si sós, são suficientes para anular as exigências constantes do Auto de Infração, mas, também, agregando o princípio da razoabilidade, deve ser extinta a totalidade do crédito tributário (imposto, multa e demais acréscimos) que ora está sendo exigido;

DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA ÀS CONTAS CONJUNTAS

As contas bancárias mantidas junto ao Banco Real ABN AMRO, sob nº 2.708.2591 e nº 1.715.0353, e junto ao Unibanco S/A, conta 1050397, são contas conjuntas, sendo titulares o

Impugnante e sua ex mulher, Maria da Glória Kammer, sendo que, segundo a própria Jurisprudência, em se tratando de conta conjunta, é imprescindível que todos os titulares estejam sob procedimento de ofício, sob pena de comprometer a necessária certeza da exigência, como se verifica no presente caso, em que nos demonstrativos de fls. 32 e 33, o Auditor Fiscal apurou os depósitos e, supostamente fundado no artigo 42, § 6º, da Lei nº 9.430/1.996, atribuiu para cada titular a exata divisão matemática de 50% (reproduz o art. 42, § 6º, da Lei nº 9.430/1.996);

Ocorre que essa divisão a cada titular, introduzida pela Lei nº 10.637/2.002, que acrescentou o § 6º no artigo 42 da Lei nº 9.430/1.996, para ser aplicável no presente caso, impõe a exigência de que todos os titulares da conta estejam sob procedimento fiscal, constituindo vício insanável a ausência da intimação do cotitular da conta, vício esse que contamina o lançamento desde o seu início (reproduz Jurisprudência);

Como pode ser constatado no processo em exame, apenas o Impugnante acha-se sob procedimento fiscal, impondo-se a decretação de nulidade da autuação e, a par disso, houve o cerceamento de defesa, eis que, aquilo que era uma matéria "una" conta conjunta – foi repartida e retalhada para extirpar parte considerável da unidade tributável, tendo sido onerados em um contribuinte encargos de outro contribuinte, tratando-se de pessoas que litigam em Juízo, em processo de separação judicial, exatamente em razão do conflito de interesses econômico financeiros;

DO MÉRITO

DA APURAÇÃO DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL

O Auditor Fiscal alega, às fls. 5, que, nos anos calendário 2.003 e 2.004, o Impugnante compensou indevidamente prejuízos verificados na atividade rural e, mais adiante (fl. 13, item 2), em razão da falta de apresentação dos documentos relativos a receitas e despesas incorridas na exploração da referida atividade rural, houve por bem glosar os valores utilizados como compensação na apuração dos resultados tributáveis;

Com relação às receitas da atividade rural, é falsa a declaração do Auditor Fiscal de que o Impugnante não tenha apresentado os respectivos comprovantes, na medida em que durante o procedimento de fiscalização foram entregues cópias das notas fiscais que estão presentes nos autos, às fls. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272 e 288, havendo, também, cópias de todas as autorizações judiciais referentes a receitas proveniente da venda de animais, como podem ser verificadas nos autos, às fls. 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 290, 291, 292, 306, 307, 315 e 316;

Com referência aos prejuízos verificados no ano calendário 2.002 no valor de R\$ 26.729,74, utilizados na apuração de resultado da atividade rural no ano calendário 2.003, considerados como compensação indevida pelo Auditor Fiscal, sob a alegação que o Impugnante, regularmente intimado (fl. 273), não apresentou qualquer documento, o Autuante incorreu no mesmo erro que foi aqui tratado na preliminar nº 2, ou seja, intimou o Impugnante a apresentar documentos e, em seguida, lavrou o Auto de Infração, conforme se extrai do Relatório de Fiscalização (fl. 44), ou seja, fez a intimação no dia 05/12/2.007, com prazo de 3 dias e no dia 06/12/2.007 encerrou a fiscalização lavrando o Auto, sem que o prazo tivesse exaurido, sendo que o resultado dessa atitude é dar o dito pelo não dito, ou seja, cessado é o efeito da intimação do dia 05, com a aceitação tácita de tudo que nela pudesse conter contra o sujeito passivo, tendo ocorrido a revogação da intimação, tornando-a totalmente ineficaz (reproduz trechos do Relatório de Fiscalização fl. 45 e do Termo de Intimação Fiscal, à fl. 275);

Com relação aos comprovantes das despesas incorridas na exploração da atividade rural, o Impugnante protesta pela juntada das cópias anexas (Anexo 5, composto dos documentos numerados de 1 a 1.445), que não pôde entrega-las ao Auditor Fiscal durante os trabalhos de fiscalização pelas razões expostas na preliminar nº 2, aqui argüida;

Quando o procedimento fiscal envolver centenas de documentos (recibos de salários, recibos de férias, guias de recolhimentos de FGTS, guias de recolhimentos de contribuição sindical, guia de recolhimento da previdência social, recibos de pagamento a autônomos, etc), a obrigação de examiná-los é do Auditor Fiscal que deverá fazê-lo no domicílio do contribuinte, sendo que, no presente caso, o Auditor Fiscal impôs o ônus ao Impugnante obrigando-o a preparar cópia de mais de mil documentos e leva-los ao seu "gabinete", além de estabelecer um prazo de acordo com a sua conveniência, ou seja 5 (cinco) dias, prazo que, como já demonstrado em preliminar argüida, ficou reduzido há apenas 2 (dois) dias;

Em tão longa fiscalização, descabe qualquer suposição de que não estivessem todos esses dados e documentos à disposição do Fisco, que não se dispôs a comparecer no escritório do contador do contribuinte, não muito distante da DRF/LIMEIRA, para cumprir assim o seu dever de ofício, apesar de ter sido esse o tema de várias ocasiões de interlocução;

DA GLOSA DA DEDUÇÃO DE PENSÃO JUDICIAL

Com relação ao item 2 do Auto de Infração, que trata das deduções pleiteadas a título de pensão alimentícia paga pelo Impugnante, não obstante os esclarecimentos aqui expostos na preliminar nº 4, reapresenta todos os comprovantes (Anexo 6) que asseguram a regular dedução pleiteada, nos anos calendário 2.003 e 2.004, nos valores de R\$ 131.000,00 e R\$ 196.216,33, respectivamente;

Por outro lado, além da fiscalização realizada em 13/03/2007, conforme relatado preliminarmente, os citados valores de pensão judicial informados como dedução na declaração de renda do Impugnante acham-se devidamente declarados como rendimentos pela beneficiária, Maria da Gloria Kammer, demonstrando assim, que a glosa pretendida pelo Auditor Fiscal é improcedente, devendo, por conseguinte, ser excluídos do Auto de Infração, ora contestado, os correspondentes impostos, multas e demais acréscimos;

DA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Com referência ao item 3 do Auto de Infração, encontram-se subdivididos por período e por instituição financeira os depósitos bancários cujas origens, mesmo devidamente esclarecidas e justificadas mediante a apresentação de documentos pelo Impugnante, foram desconsideradas por critérios puramente pessoais do Auditor Fiscal, anunciados nos demonstrativos de fls. 15 a 31 dos autos;

Não obstante, os esclarecimentos já prestados e documentos apresentados pelo Impugnante e apensos ao processo, às fls. 199 a 239, 240 a 272, 276 a 307 e 308 a 324, cumpre contestar as razões de terem sido rejeitadas pelo Auditor Fiscal as justificativas do contribuinte no tocante às origens dos créditos bancários, visto que os motivos alegados pelo Fisco estão desprovidos de quaisquer fundamentos legais (na peça impugnatória, às fls. 368 a 373, o contribuinte discrimina os créditos bancários, primeiramente, por origem exploração da atividade rural e empréstimos contraído-se, para cada origem, por ano calendário e por conta bancária);

DAS OPERAÇÕES REALIZADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE PRODUTOR RURAL

O depósito bancário, no valor de R\$ 10.000,00, realizado em 26/05/2.003, conforme justificado pelo Impugnante, originou-se da atividade rural através da nota fiscal de nº 20 (fl. 288), tendo o Auditor Fiscal alegado no seu relatório de fl. 15 "*Não coincidência de datas (NF: 16.06.2003 X crédito: 26/05/2003); valor não comporta na receita da atividade rural declarada, em maio/2003*", devendo ser observado, em primeiro lugar, que o "caput" do artigo 849 do RIR/99 não exige para a comprovação da origem dos créditos bancários a coincidência de datas ou de valores, mas, apenas e tão somente, "*a origem dos recursos utilizados nessas operações*", e "*mediante documentação hábil ou idônea*" sendo que, no presente caso, a exigida origem é o produto da comercialização de animais, e a documentação é a referida nota fiscal nº 20, à fl. 288 (reproduz Jurisprudência);

Quanto à alegada falta de coincidência de datas, embora não exigível nem pelo citado artigo 849 do RIR/99, nem, tampouco, pelas decisões do Conselho de Contribuintes, é também importante lembrar a existência de normas legais que vedam a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída (reproduz os arts. 130, inciso I e 195, todos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo RICMS)

Diante das referidas normas, somente no momento em que ocorresse a saída efetiva dos animais vendidos através da referida nota fiscal é que o Impugnante estaria autorizado a emitir, o que ocorreu, no caso da NF. Nº 20, somente em 16/06/2.003, estendendo-se a aplicação da argumentação acima a todas as demais notas fiscais que se acham anexadas nos autos, às fls. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272 e 288;

Não há qualquer norma que impeça que pagamentos destinados a aquisição de quaisquer bens sejam efetuados de forma antecipada, seja em razão de garantias, em decorrência de segurança, como sinal de pagamento para garantir a compra, sendo que, em qualquer dessas hipóteses a nota fiscal correspondente será emitida posteriormente, ou seja, quando ocorrer a saída do bem adquirido exigível como documento da transmissão da propriedade destinando-se a acompanhar o transporte e, por essas razões, não há que se pretender a existência de coincidência de data e de valor como ilegalmente exigiu o Auditor Fiscal, tendo o adquirente constante da referida nota fiscal nº 20 efetuado o pagamento, de forma antecipada, em 26/05/2.003;

Portanto, a falta de coincidência de datas, no caso em exame, não pode ser alegada pelo Auditor Fiscal, sequer exigida ante a vedação prevista na legislação de regência acima referida e as citadas jurisprudências do Conselho de Contribuintes, concluindo-se, diante das normas legais postas, que os depósitos efetuados, total ou parcialmente, ainda que em data anterior à da emissão das notas fiscais, ou mesmo posterior a elas, estão regularmente justificados, quer quanto à origem dos recursos, quer quanto à documentação, devendo ser excluídos do Auto de Infração, por conseguinte, o imposto, multa e demais acréscimos exigidos;

DA ATIVIDADE RURAL REALIZADA ATRAVÉS DE AUTORIZAÇÕES JUDICIAIS

Há também operações de venda de animais, oriundas da atividade rural, que foram realizadas mediante autorizações judiciais, como pode ser verificado nos autos, às fls. 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 290, 291, 292, 306, 307, 315 e 316, decorrendo as referidas autorizações judiciais de processo de divórcio do Impugnante, determinadas para a venda de animais comuns do casal, hábeis, portanto, a comprovar as justificativas apresentadas com relação à origem dos depósitos ou créditos apontados nos demonstrativos constantes da peça impugnatória (fls. 368 a 371);

É usual na atividade rural que os pagamentos sejam efetuados das mais variadas formas, ora em espécie, ora em cheques do próprio adquirente, ora em cheques de terceiros, ora em cheques pós datados, ou, ainda, pela reunião de todas essas modalidades de pagamento, não estando o produtor rural, pessoa física, obrigado a possuir ou manter contabilidade formal de modo a demonstrar coincidências de valor e data das operações realizadas, como deseja o Auditor Fiscal;

Pelas razões expostas e a vista dos documentos acostados nos autos, às fls. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272 e 288, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 290, 291, 292, 306, 307, 315 e 316, restam plenamente justificadas as origens dos depósitos relacionados na peça impugnatória, no item “Depósito ou créditos originários da exploração da atividade rural” (fls. 368 a 371);

DOS DEPÓSITOS OU CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS

A origem dos depósitos ou créditos originários de empréstimos contraídos foi justificada pelo Impugnante através da juntada dos contratos de mútuo relativos a empréstimos contraídos com os respectivos mutuantes, representados pelos documentos de fls. 283 a 285, 286 e 287, 310 a 312, 318 a 320, 321/322 e 323/324, ignorados, entretanto, pelo Auditor Fiscal, que alegou falta de documentação hábil e/ou falta de vínculo material com os correspondentes créditos bancários, devendo ser observado que os contratos são atos bilaterais da livre manifestação de intenções entre as partes e o vínculo material é o que está em cada contrato;

Tais motivos estão longe de afastar a regularidade das operações realizadas entre o Impugnante e os mutuantes, apegando-se o Auditor Fiscal, arbitrariamente, à inexistência de coincidência de datas e valores, ainda que o dispositivo legal por ele citado, como infringido, não faça, em momento algum, tal exigência e, caso o Auditor Fiscal confrontasse as declarações de rendas dos mutuantes, certificaria da regularidade da operação, porém, ao seu talante, preferiu ignorar as justificativas apresentadas pelo Impugnante;

Inequivocamente, as justificativas apresentadas atendem às normas do artigo 849 do RIR/99, ou seja, a origem dos recursos está comprovada pelos empréstimos contraídos e devidamente comprovados pelos contratos de mútuo juntados nos autos pelo Impugnante, pelas declarações de Imposto de Renda, à época apresentadas pelo Impugnante e pelos Mutuantes, que reforçam, ainda mais, a regularidade dos empréstimos contraídos, frisando que tais declarações, em momento algum, foram desqualificadas, quer pelo Auditor Fiscal, quer pela Receita Federal do Brasil (reproduz Jurisprudência);

Assim, a exigibilidade tributária pretendida sobre os valores originários dos empréstimos contraídos ou da atividade rural não pode prosperar, devendo, pelas razões expostas, ser excluída do Auto de Infração;

DOS DEPÓSITOS OU CRÉDITOS DE OUTRAS ORIGENS

Os créditos abaixo discriminados referem-se a rendimentos relativos ao ano calendário 2.003 e pagos pela empresa Eberle S/A no início de 2.004, não podendo ser objetos de tributação pelo presente Auto de Infração, uma vez que os respectivos valores já integraram a declaração de Imposto de Renda do ano calendário 2.003 do Impugnante, a título de rendimentos tributáveis, devendo ser excluídas, por conseguinte, as exigências a título de imposto, multa e juros de mora sobre eles calculados;

Com relação ao depósito em cheque, no valor de R\$ 416.666,00, efetuado em 29/09/2.004 (nº do documento 993104), o Impugnante prestou os esclarecimentos, bem como os documentos comprobatórios (fls. 308/309, 313 e 314), com o sério propósito de demonstrar que a origem do depósito não poderia ser objeto de tributação;

O Auditor Fiscal não acatou as razões apresentadas pelo Impugnante, alegando, à fl. 22: "*Sem respaldo em doctos. hábeis que relacionem o langto. de crédito ao fato alegado.*", complementando, à fl. 27: "*Alegação baseada em simples declaração, insuficiente como prova material da origem;*", e observa: "*valor não coincidente com o do lançamento do crédito*";

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a falta de coincidência de valores é decorrente de erro de digitação constante do documento de fl. 314, onde o declarante fez constar erroneamente o valor de R\$ 466.666,66 ao invés de R\$ 416.666,00, extraído-se, entretanto, no mesmo documento, que o valor foi restituído ao declarante através dos valores R\$ 415.000,00 e R\$ 1.666,00, que totalizam R\$ 416.666,00, demonstrando, claramente, que houve o erro de digitação acima referido e, após superado esse erro de digitação, o citado documento demonstra, de forma clara, que o valor de R\$ 416.666,00 que transitou pela conta bancária do Impugnante, teve como razão os fatos já expostos no item 6 (fls. 202), justificados pelos documentos de fls. 313 e 314, não sendo passível de tributação, uma vez que não configura qualquer espécie de rendimento, o que impõe sua exclusão da tributação;

O Impugnante foi sócio da empresa Fator Kimberley Cons. e Serv. Ltda., conforme se verifica em suas declarações de Imposto de Renda, recebendo reembolso por conta de despesas por ele suportadas, sendo que, após a prestação de contas, os comprovantes dos gastos foram entregues à referida empresa estando nos seus registros contábeis;

Conforme esclarecimentos prestados às fls. 282, item "K", os depósitos abaixo referem-se à venda de um automóvel marca Volvo, por ordem judicial (fls. 298 a 305), e, face à urgência da sua venda em decorrência de ação de execução de alimentos e em razão de dificuldades comerciais para vendê-lo, sua alienação somente foi possível de forma parcelada.

DO PEDIDO

Diante do exposto, requer a decretação da insubsistência do Auto de Infração e a extinção total do crédito tributário exigido, cancelando-se o imposto, a multa e demais acréscimos da lei. Transcreve jurisprudência administrativa que entende corroborar sua tese.

A DRJ São Paulo, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento, resumidamente, no sentido de que:

DA PRELIMINAR DE INCONFIDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Afirma o Recorrente que o Fisco descumpriu o seu dever de guardar sigilo absoluto sobre as condições do contribuinte, uma vez que encaminhou a autuação via postal, fazendo constar na etiqueta do envelope a expressão "AUTO DE INFRAÇÃO IRPF E ANEXOS", o que torna irregular essa notificação, efetuada com revelação de segredo confiado à autoridade e ao Estado, impondo-se a sua imediata anulação.

Não podem prosperar as alegações do Impugnante, posto que a quebra do sigilo, no presente caso, só se consubstanciaria com a violação da correspondência contendo o Auto de Infração, visando à obtenção das informações constantes em seu conteúdo, ou com a revelação desse conteúdo, por parte das Autoridades Fiscais que tiveram acesso à autuação, a terceiros não interessados, hipóteses que não ocorreram no caso em tela.

Como se vê, a Constituição Federal prevê a proteção à inviolabilidade da privacidade e de dados. Conferiu, contudo, igualmente, em seu art. 145, § 1º, à Administração Pública o direito de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, o que não lhes tira o direito à privacidade, visto que a Fazenda Pública tem obrigação de sigilo. Assim, não se vislumbra do exame dos autos, nenhuma infringência ao dispositivo constitucional prescrito no art. 5º, incisos X ("*são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, ...*") e XII ("*é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal*").

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Propugna o Impugnante pela nulidade da autuação, tendo em vista o intencional propósito de dificultar a defesa do contribuinte, porquanto sabia o Auditor Fiscal que, solicitando o livro caixa da atividade rural devidamente acompanhado de todos os documentos nele escriturados a título de receitas e despesas, certamente dificultaria o contribuinte em atender imediatamente à notificação, uma vez que implicaria reunir milhares de documentos, organizá-los e separá-los, folha por folha, documento por documento, bem como extrair cópias reprográficas de cada um deles em exíguos cinco dias, dos quais três foram feriados.

Afirma, ainda, que esses documentos sempre estiveram à disposição do Auditor Fiscal no escritório contábil que presta serviços ao ora autuado ou no seu domicílio, para verificação e

checagem “in loco” no momento que melhor aprouvesse ao Fisco que, entretanto, nunca ali compareceu.

Rebatendo as assertivas do Suplicante, é de se ponderar que o processo em questão, até o presente momento, caracterizou-se pelo cumprimento de todas as fases e prazos processuais dispostos no Processo Administrativo Fiscal PAF (Decreto nº 70.235/1.972 e alterações posteriores), registrando-se, por oportuno, que, nos termos do art. 14 do referido Decreto, abaixo transcrito, o procedimento de fiscalização que antecede o lançamento é realizado sob a égide do princípio inquisitório ou inquisitivo e que somente com o advento da impugnação ocorre a instauração do contraditório. Com a ciência do Auto de Infração de fls. 4 a 13, o interessado apresentou a impugnação de fls. 343 a 383, tendo ampla oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa, quer pela apresentação da peça impugnatória, quer pela possibilidade de trazer à colação documentos que pudessem ilidir a tributação, ora contestada.

As oportunidades de manifestação do sujeito passivo não se exaurem na etapa anterior à efetivação do referido lançamento. Na busca da preservação do direito de defesa, o processo administrativo fiscal, como regulado pelo Decreto nº 70.235/1.972, estende-se por outra fase, a litigiosa, na qual o contribuinte, não se resignando com o lançamento que lhe foi imputado, pode oferecer, por meio de impugnação e recurso voluntário, suas razões à consideração dos órgãos julgadores administrativos.

Observe-se, ainda, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1.972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, não se enquadrando o lançamento em análise em nenhuma das hipóteses. Assim, não procede a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS APURADA NO PERÍODO DE JANEIRO A JUNHO DE 2003. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

O Impugnante defende a tese de que, com relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, a decadência impede o direito de lançar o crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2.003, cujo prazo quinquenal esgotou-se em 30 de junho de 2.008, tendo a Autoridade Fiscal deixado de observar as determinações do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430/1.996, que dispõe que a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários deve ser apurada mensalmente, sujeitando-se, inclusive, à tabela progressiva então vigente, e não sob a forma de antecipação ou de ajuste anual. Conclui que o crédito tributário referente ao período em foco deve ser excluído do Auto de Infração.

DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Cumprido, nesse ponto, tecer algumas considerações acerca do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física. O fato gerador consiste na situação material descrita pelo legislador, capaz de originar a obrigação tributária. No caso do Imposto de Renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43 do CTN).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: fatos geradores instantâneos, periódicos e continuados. Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo. Os casos de pagamento/retenção de imposto podem ter natureza de mera antecipação ou podem ter a característica de incidência autônoma. Nos casos de incidência autônoma ocorre o que se denomina tributação exclusiva na fonte. Nessas situações, o fato gerador ocorre em um momento determinado, o que faz com que o mesmo seja classificado como fato gerador instantâneo.

Por exemplo, a tributação do rendimento de uma aplicação financeira ou do 13º salário ocorre num momento definido, o dia é determinado. Nas situações de mera antecipação de imposto, como ocorre, por exemplo, nos casos de recolhimento de carnê leão, de imposto complementar (mensalão) e de retenção de imposto de renda na fonte por parte das fontes pagadoras (exceto o 13º salário), o fato gerador segue a regra geral, ou seja, é do tipo periódico.

Diversamente do que aconteceu com o Imposto Territorial Rural, em que a Lei nº 9.393/1.996 expressamente fixou a data de ocorrência do fato gerador como sendo 1º de janeiro, a data de ocorrência do fato gerador, no caso do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas, é estabelecida como decorrência lógica do texto legal. Os arts. 10 e 11, da Lei nº 8.134/1.990 e o art. 7º da Lei nº 9.250/1.995, estabelecem o dever de apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo do ano calendário. Note-se que o fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos valores de rendimentos recebidos, em suas diversas modalidades, bem como o montante das despesas dedutíveis incorridas, só podem ser efetivamente determinados em 31 de dezembro, pois é nesta data que se encerra o ano calendário.

Finalmente, deve-se analisar as situações da tributação decorrente de ganhos de capital. A previsão do § 2º do art 21 da Lei nº 8.981/1.995 retira os ganhos de capital da base de cálculo do Imposto de Renda na declaração anual. Isto dá autonomia à tributação dos ganhos de capital e permite estabelecer, com segurança, a distinção entre os fatos geradores do ganho de capital e do recebimento de rendimentos. Nas situações em que ocorre ganho de capital, conforme se pode observar no § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713/1.988, o fato gerador só se completa ao término de cada mês, ou seja, tem-se um fato gerador periódico, contudo o que se modifica, em relação à percepção de rendimentos, é o intervalo de tempo, que, neste caso, é mensal.

alienação de outros bens ao longo do ano calendário, em meses diversos daquele apurado, em nada influencia a apuração do ganho de capital do mês que está sendo objeto de análise.

Por tudo o que acima foi exposto, pode-se concluir que os fatos geradores do IRPF podem ser: a) instantâneos, nos casos de incidência autônoma ou tributação exclusiva na fonte; b) complexivos com período mensal, nos casos de ganho de capital, ou c) complexivos com período anual, nos demais casos, inclusive nos de apuração de omissão de rendimentos tributáveis.

Assim sendo, no caso de apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador do IRPF é complexivo com período anual e consubstancia-se em 31 de dezembro do correspondente ano calendário, submetendo-se os rendimentos omitidos ao ajuste na declaração anual. A Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2.002, em seus arts. 1º e 4º, ratifica esse entendimento.

DA NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

No que tange à natureza jurídica do lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, há que se fazer as ponderações abaixo.

A autoridade administrativa tributária tem um prazo legalmente estabelecido para realizar o lançamento tributário. Esta delimitação temporal é necessária para que a estabilidade das relações jurídico tributárias seja atingida. A Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 24 de agosto de 2.000, assim abordou o prazo decadencial. Para que se possa analisar o tema da decadência em relação ao lançamento do IRPF, mister se faz a verificação da natureza jurídica do lançamento.

O Código Tributário Nacional estabeleceu o prazo decadencial para o lançamento dos tributos. O referido diploma legal fixou o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de acordo com a modalidade de lançamento.

O lançamento tributário é um ato jurídico realizado com a finalidade de estabelecer a certeza jurídica de uma dívida tributária e, ainda, de fixar o seu valor. Note-se que cada tributo está

sujeito a uma determinada modalidade de lançamento, esta modalidade é estabelecida pela legislação que institui e disciplina o tributo. A doutrina reconhece três tipos de lançamento tributário, são eles: por declaração, de ofício e por homologação.

O **lançamento de ofício** é realizado pela autoridade administrativa, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. O art. 149 do CTN, em seus incisos, trata das hipóteses que dão ensejo ao lançamento de ofício. **Lançamento por declaração** é aquele realizado pela autoridade administrativa, com a utilização de informações fornecidas pelo contribuinte ou por terceiro. Neste caso, a situação fática, indispensável à efetivação do lançamento, é conhecida pela administração tributária em virtude do encaminhamento, pelo sujeito passivo ou seu representante legal, de declaração contendo as informações. Por fim, o **lançamento por homologação** é caracterizado quando a legislação estabelece a obrigação do contribuinte calcular o montante do tributo e realizar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para efeito de caracterização do lançamento por homologação, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 26, de 01/11/2.005, define o alcance do termo “pagamento” constante da Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2.000, no que tange ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Note-se que as atividades materiais de cálculo e recolhimento do tributo, levadas a cabo pelo sujeito passivo da obrigação adquirem, em virtude de expressa previsão legal, a característica de atividade administrativa, quando é homologada pelo agente público. A necessidade de homologação surge em virtude de ser a apuração do valor devido uma atividade privativa da autoridade administrativa. A atividade praticada pelo contribuinte, com a posterior intervenção de um representante do Estado, passa a figurar no mundo jurídico como atividade administrativa.

Em se tratando de lançamento por homologação, de acordo com o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o termo inicial do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária respectiva. Nos casos de lançamento de ofício, ou por declaração, de acordo com o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Existe corrente doutrinária que defende a aplicação da denominada *teoria do conhecimento*, nos casos de lançamento por declaração. Para os que têm este entendimento, o termo inicial do prazo decadencial é a data da efetiva entrega da declaração que contém as informações necessárias ao lançamento. Note-se, entretanto, que não há amparo normativo para este posicionamento; pelo contrário, este tratamento pode ser considerado *contra legem* se for levada em consideração a disposição contida no CTN.

Para dar sustentação legal ao posicionamento acima descrito, aqueles que o adotam afirmam que a apresentação da declaração consiste em medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN, o que é um equívoco, quando se analisa a redação do dispositivo. A medida preparatória indispensável ao lançamento, que tem que ser notificada ao sujeito passivo, é aquela realizada pela autoridade administrativa. Não se pode atribuir esta característica à declaração entregue pelo próprio sujeito passivo.

A legislação de regência do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), conforme pode se observar nos arts. 7º e 13, da Lei nº 9.250/1.995, atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa

O art. 7º, acima mencionado, que atribui à pessoa física o dever de apurar o imposto, e que, conjugado com o art. 13, estabelece a obrigação de efetuar o pagamento do saldo do imposto, confere ao lançamento do IRPF os contornos característicos do lançamento por homologação.

Note-se que, se fosse o caso de lançamento por declaração, no dispositivo legal que disciplina o lançamento do IRPF bastaria que se exigisse do sujeito passivo que este informasse o valor

dos rendimentos auferidos, pois a apuração do valor do imposto caberia à autoridade administrativa. Conclui-se, assim, que, nos casos em que o contribuinte encaminha a declaração de ajuste anual dentro do prazo legal, e efetua o recolhimento de saldo de imposto a pagar apurado na declaração de ajuste anual ou recolhe carnê leão/ mensalão ou, ainda, declara rendimentos tributáveis que sofreram retenção de imposto de renda na fonte, o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem a natureza jurídica de lançamento por homologação e o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Nas hipóteses de não recolhimento de imposto, ou da não apresentação da declaração de rendimentos, ou da sua apresentação fora do prazo legal, ou de sua entrega após iniciado o procedimento fiscal e, ainda, nos casos de existência de dolo (art. 149, VII, do CTN), ocorre o lançamento de ofício, consubstanciando-se o termo inicial para a contagem do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173, do CTN.

Ressalte-se, nesse ponto do arrazoadado, que tanto a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, quanto a falta de recolhimento de carnê leão, são infrações autônomas, que não se submetem ao ajuste na declaração de rendimentos anual.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS APURADA NO ANO CALENDÁRIO 2.003

O contribuinte entregou a declaração de ajuste anual originária do IRPF/2.004 (ano calendário 2.003) em 30/04/2.004 (fls. 1.888 e 1.889), dentro do prazo legal previsto no art. 3º, da Instrução Normativa SRF nº 393/2.004, e ofereceu à tributação rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, que sofreram retenção de imposto de renda na fonte (fls. 1.888, 1.889, e 1.893 a 1.895), fatos que impõem a aplicação das regras atinentes ao lançamento por homologação de que trata o § 4º, do art. 150, do CTN.

Em se tratando, no caso, de apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada e caracterizando-se o lançamento como sendo por homologação, a data de ocorrência do fato gerador do IRPF/2.004 (ano calendário 2.003), por ser complexo com período anual, foi 31/12/2.003, tendo a Fazenda Pública o prazo de 5 (cinco) anos, a contar desta data, para homologá-lo (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional), ou seja, até 31/12/2.008. A ciência do Auto de Infração em foco ocorreu em 30/06/2.008 (fl. 341), dentro do prazo decadencial, motivo pelo qual deve ser rejeitada a preliminar de decadência do lançamento, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2.003.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO DE FATOS JÁ FISCALIZADOS.

Observa o Suplicante que, em razão do procedimento denominado "malha", foi intimado, em 13/03/2.007 através do termo nº 2005/608377165021055 (Anexo 2fl. 385), para comprovar, entre outros, os pagamentos feitos a título de pensão alimentícia que pleiteou como dedução, sendo que, naquela oportunidade, os documentos solicitados foram entregues no órgão solicitante DRF Limeira e, após criterioso exame, foram regularmente aceitos pela Receita Federal, razão pela qual o processamento da declaração de Imposto de Renda foi concluído, resultando em imposto a restituir de R\$ 11.292,13 que, devidamente atualizado, resultou no crédito em sua conta corrente, em 20/04/2.007, do valor de R\$14.696,70.

Conclui que, uma vez que os valores pagos pelo Impugnante, a título de pensão alimentícia, foram devidamente aceitos pela Receita Federal mediante a devida comprovação por ocasião da fiscalização realizada em 13/03/2.007, é totalmente improcedente a glosa constante do item 2 do Auto de Infração. Ao contrário do que assevera o Impugnante, a legislação abarca a possibilidade da Fiscalização reexaminar período e fatos já anteriormente fiscalizados, conforme previsão contida no artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1.999 (RIR/99), abaixo reproduzido. Esta norma traz, como única exigência para o início de nova ação fiscal, a autorização escrita do

Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, o que ocorreu, conforme documento de fl. 2.

Assim, cumprida tal formalidade legal, conforme documento de fl. 2, que é a expressa autorização do Delegado da Receita Federal Substituto em Limeira/SP, consubstancia-se a possibilidade da fiscalização de período e de fatos já fiscalizados, tendo sido respeitado, outrossim, o prazo decadencial para efetuar novo lançamento, havendo, destarte, que se rejeitar a preliminar argüida pelo Impugnante.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO COTITULAR. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Recorrente pondera que as contas bancárias mantidas junto ao Banco Real ABN AMRO, sob nº 2.708.2591 e nº 1.715.0353, e junto ao Unibanco S/A, conta 1050397, são contas conjuntas, sendo titulares o Impugnante e sua ex mulher, Maria da Glória Kammer sendo que, segundo a própria Jurisprudência, em se tratando de conta conjunta, é imprescindível que todos os titulares estejam sob procedimento de ofício, sob pena de comprometer a necessária certeza da exigência, como se verifica no presente caso, em que nos demonstrativos de fls. 32 e 33, o Auditor Fiscal apurou os depósitos e, supostamente fundado no artigo 42, § 6º, da Lei nº 9.430/1.996, atribuiu para cada titular a exata divisão matemática de 50%, constatando-se que apenas o Impugnante acha-se sob procedimento fiscal, o que impõe a decretação de nulidade da autuação. Analisando-se os elementos constantes dos autos, verifica-se não haver notícias de que Maria da Glória Kammer, CPF nº 424.997.63787, cotitular da conta bancária nº 1.715.0353, mantida no Banco RealABN AMRO, agência 710 (fls. 33 e 34), tenha sido intimada a comprovar a origem dos créditos bancários nem, tampouco, sofrido correspondente procedimento fiscal (as pesquisas realizadas nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil apontam um único processo em nome da interessada 11610.005998/ 200913, conforme fl. 1.881 resultante de impugnação de Notificação de Lançamento eletrônico do IRPF/2.005, ano calendário 2.004, que efetuou a glosa de despesas médicas), o que contraria a Súmula nº 29 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), abaixo reproduzida, que possui efeito vinculante, de acordo com a Portaria MF nº 383.

Não havendo, no caso em análise, intimação do cotitular da citada conta conjunta mantida no Banco RealABN AMRO, o lançamento é nulo quanto aos valores depositados nessa conta conjunta (**R\$ 58.321,17, em 2.003, R\$ 87.646,05, em 2.004 e R\$ 47.075,17, em 2.005**), devendo, assim, a preliminar ser acatada. Vencidas as preliminares acima, passemos à análise do mérito.

DO MÉRITO
DA APURAÇÃO DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAIS ANOS CALENDÁRIO 2.003 E 2.004

O Impugnante insurge-se contra a alegação do Fisco, no sentido de que, nos anos calendário 2.003 e 2.004, houve compensação indevida de prejuízos verificados na atividade rural, nos valores de R\$ 26.729,74 e 77.041,84, respectivamente.

Para embasar sua impugnação, observa que as notas fiscais que representam os comprovantes das receitas da atividade rural já haviam sido entregues durante o procedimento de fiscalização e encontram-se às fls. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272 e 288, havendo, também, cópias de todas as autorizações judiciais referentes a receitas proveniente da venda de animais, como podem ser verificadas nos autos, às fls. 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 290, 291, 292, 306, 307, 315 e 316. Com relação aos comprovantes das despesas incorridas na exploração da atividade rural, o Impugnante protesta pela juntada das cópias anexas (Anexo 5, composto dos documentos numerados de 1 a 1.445), informando que não pôde entrega-las ao Auditor Fiscal durante os trabalhos de fiscalização, em virtude do elevado número de documentos exigidos,

do exíguo prazo concedido pelo Fisco para apresenta-los, bem como do não comparecimento do Auditor Fiscal no domicílio do contribuinte.

Há que se reproduzir, em primeiro foco, a legislação atinente à tributação dos rendimentos decorrentes da atividade rural, que se encontra consolidada no Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1.999 (RIR/99), nos artigos 57 e seguintes. No caso de compensação de prejuízos na atividade rural apurados em anos calendário anteriores ao da declaração de ajuste anual, a legislação vigente dispõe sobre a obrigatoriedade da conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstrem a apuração dos prejuízos a compensar.

O contribuinte em foco, nem na fase de autuação, nem quando da interposição da presente impugnação, carregou aos autos Livro Caixa, onde estivessem discriminadas receitas e despesas da atividade rural, correspondentes aos meses dos anos calendário 2.003 e dos anteriores a ele, fato que, por si só e a priori, prejudica a constatação da existência de prejuízos nos referidos anos, mesmo com a apresentação de documentação que, supostamente, seja representativa de receitas e despesas da atividade rural.

No que tange à discriminação das despesas da atividade rural, o contribuinte limitou-se a elaborar os Relatórios de despesas mensais incorridas no ano calendário 2.003 (fls. 1.447, 1480, 1.511, 1.545, 1.582, 1.614, 1.646, 1.676, 1.703, 1.737, 1.777 e 1.817) e no ano calendário 2.004 (fls. 393, 497, 615, 727, 827, 916, 1.013, 1.102, 1.209, 1.274, 1.348 e 1.401), apresentando, entre cada Relatório mensal, a documentação pertinente, não tendo carregado aos autos, inclusive, relação das despesas realizadas em anos calendário anteriores a 2.003. Com relação às receitas da atividade rural, o interessado, sequer, apresentou relação discriminando-as. Face ao exposto, há que se manter a autuação da compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

DA GLOSA DA DEDUÇÃO DE PENSÃO JUDICIAL. ANOS CALENDÁRIO 2.003 E 2.004

Com relação à glosa da dedução pleiteada a título de pensão alimentícia, além do Impugnante fazer menção à Preliminar nº 4 (“Da Fiscalização de Fatos já Fiscalizados”), que foi rejeitada no presente Voto, noticia a reapresentação de todos os comprovantes (Anexo 6fls. 1.861 a 1.878) que assegurariam a regular dedução pleiteada, nos anos calendário 2.003 e 2.004, nos valores de R\$ 131.000,00 e R\$ 196.216,33, respectivamente, aduzindo, ainda, que os citados valores de pensão judicial acham-se devidamente declarados como rendimentos pela beneficiária, Maria da Glória Kammer, demonstrando assim, que a glosa pretendida pelo Auditor Fiscal é improcedente. A dedução de pensão judicial encontra previsão na alínea f, do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1.995.

Os documentos de fls. 1.861 a 1.878, acostados aos autos pelo Impugnante, juntamente com o fato do ex cônjuge do contribuinte, Maria da Glória Kammer, CPF nº 424.997.63787, ter oferecido à tributação nas declarações de ajuste anuais dos exercícios 2.004 e 2.005 (anos calendário 2.003 e 2.004, respectivamente), rendimentos relativos a pensão alimentícia judicial, nas importâncias correspondentes de R\$ 147.833,25 e R\$ 212.484,09, superiores, inclusive, aos valores glosados (R\$ 131.000,00 e R\$ 196.216,33), constituem elementos hábeis para afastar a glosa em análise.

DA TRIBUTAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Analisando-se o dispositivo legal supratranscrito, conclui-se que, no que concerne à apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o lançamento em tela preencheu todos os requisitos elencados no art. 142 do CTN, supratranscrito. Senão vejamos: a presente tributação da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários pautou-se no art. 42 e parágrafos, da Lei nº 9.430/1.996, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos.

O dispositivo legal acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o cotitular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não se cogitando de meros indícios de omissão, não há como se descaracterizar a movimentação financeira como fenômeno a dar ensejo à apuração de omissão de rendimentos. Nesse caso, o acréscimo patrimonial que fornece suporte à apuração de omissão de rendimentos consubstancia-se com a entrada de recursos em contas de depósitos ou de investimento, recursos esses cuja origem e cujo destino não forem objetos de comprovação por parte do beneficiário desses créditos. Mesmo a inexistência de sinais exteriores de riqueza ou de acréscimo patrimonial na declaração de ajuste anual, que pode resultar, inclusive, da sonegação de informações por parte do contribuinte, não tem o condão de refutar a presunção legal de omissão de rendimentos, ora analisada.

A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Há que se frisar que a imputação do ônus da prova ao contribuinte não se traduz na produção de prova negativa, na medida em que impõe ao contribuinte a necessidade de comprovação da origem dos créditos depositados em suas contas bancárias, e não a prova do não recebimento dos respectivos valores.

Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz — porque não pode ou porque não quer — é lícito concluir pela pertinência da respectiva tributação.

A presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1.996 não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado, uma vez que a legislação define os depósitos bancários de origem não comprovada como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração dessas circunstâncias.

Quando a lei fala em “documentação hábil e idônea”, refere-se a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, esclarecendo, também, a que título esses créditos bancários ingressaram na conta bancária do contribuinte. Observe-se, também, que a comprovação da origem dos créditos bancários prescinde de qualquer regulamentação para sua exigência, sendo desnecessário para a efetivação dessa comprovação o fato do beneficiário dos créditos bancários manter escrituração formal das movimentações bancárias, requisito, aliás, nem exigido pelo Fisco e pela legislação de regência.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos bancários, a correspondente tributação fica legalmente amparada, independentemente da existência de uma compatibilidade aparente entre a movimentação financeira do contribuinte e os rendimentos recebidos/declarados por ele. Se o contribuinte não comprova que os rendimentos percebidos por ele foram convertidos nos depósitos bancários objetos de análise pelo Fisco, a presunção relativa de omissão de

rendimentos não fica afastada, uma vez não ficar ilidida a possibilidade dos créditos bancários terem origem diversa da dos rendimentos eventualmente percebidos pelo contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, quando não houver correlação inequívoca entre os rendimentos/recursos recebidos pelo contribuinte e os respectivos depósitos bancários, nem o esclarecimento das operações/fatos/circunstâncias que ensejaram esses créditos, torna-se inviável a consideração desses rendimentos para justificação da origem dos créditos bancários. Vale ressaltar que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que diz que “*É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”, restou inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei nº 9.430/1.996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

É função do Fisco, entre outras, comprovar os créditos dos valores em contas de depósito ou de investimento (fls. 73 a 178), analisar as respectivas declarações de rendimentos (fls. 47 a 70) e intimar o beneficiário desses créditos (titulares e/ou cotitulares das correspondentes contas correntes) a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1.996 (fls. 71, 72 e 179 a 195). Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

DAS JUSTIFICATIVAS DAS ORIGENS DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS TRIBUTADOS - DOS CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DA ATIVIDADE RURAL

Na peça impugnatória, às fls. 368 a 371, o contribuinte discrimina créditos bancários que teriam origem em atividade rural, acostando aos autos os documentos de fls. 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 222, 223, 224, 225, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 290, 291, 292, 306, 307, 315 e 316, referentes a autorizações judiciais para a realização da atividade rural, bem como os comprovantes de fls. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272 e 288, correspondentes a Notas Fiscais de Produtor.

Frise-se que a falta de coincidência de datas e/ou valores entre os créditos bancários tributados e a documentação apresentada pelo Impugnante, acima citada, prejudica a comprovação da origem desses créditos, que podem ter origem diversa das operações descritas nessa documentação.

Além das Notas Fiscais de Produtor não guardarem coincidência de datas e valores com os créditos bancários cuja origem o Impugnante tenta justificar, elas têm valor probatório relativo, uma vez emitidas pelo próprio contribuinte, devendo tais documentos, bem como os demais acostados aos autos, ser robustecidos por outras provas, tais como documentos que materializassem transferências de numerários, por parte dos adquirentes dos correspondentes produtos/gados, para as contas correntes do contribuinte, objetos da presente autuação (comprovantes de depósitos, cheques, TEDs Transferências Eletrônicas Disponíveis, DOCs Documentos de Crédito), para que pudesse ser estabelecida correlação inequívoca entre as receitas da atividade rural os créditos bancários autuados, fato que não ocorreu no caso em análise.

Conforme análise contida no tópico I.5 do presente Voto, não houve intimação nem, tampouco, procedimento de ofício em relação ao ex-cônjuge do contribuinte, Maria da Glória Kammer, CPF nº 424.997.63787, cotitular da conta bancária nº 1.715.0353, mantida no Banco Real ABN AMRO, agência 710, o que implica a exclusão da tributação dos correspondentes créditos bancários, que, consoante demonstrativos de fls. 33 e 34, perfazem os seguintes montantes: **R\$ 58.321,17, em 2.003, R\$ 87.646,05, em 2.004 e R\$ 47.075,17, em 2.005**, observando-se que no montante de 2.003, ora excluído da autuação, encontra-se o crédito de R\$ 10.000,00, efetuado em 26/05/2.003 (com autuação na proporção de 50%fl. 33), objeto de impugnação por parte do contribuinte.

DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS ORIGINÁRIOS DA CONTRAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS POR PARTE DO CONTRIBUINTE

O Recorrente relaciona na impugnação, às fls. 371 a 373, depósitos bancários objetos da autuação que teriam lastro em operações de empréstimos por ele contraídos, juntando os documentos de fls. 283 a 285, 286 e 287, 310 a 312, 318 a 320, 321/322 e 323/324, ignorados pelo Auditor Fiscal.

Quanto ao fato dos valores supostamente emprestados ao contribuinte não terem sido aceitos como comprovação de origem dos créditos bancários, cabe comentar, em primeiro lugar, que a simples existência de contratos de mútuo, bem como instrumentos particulares de confissão de dívida, não fazem prova do recebimento de valores decorrentes da contratação desses empréstimos, ou seja, não desobrigam o Impugnante, tomador dos empréstimos, de fazer a prova efetiva do recebimento dos correspondentes numerários.

Mesmo a consignação, por parte contribuinte, em suas declarações de ajuste anuais do Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2.004, 2.005 e 2.006 (anos calendário 2.003, 2.004 e 2.005, respectivamente) dos empréstimos que alegou ter contraído (fls. 50, 57 e 68), não constitui, por si só, elemento hábil para comprovar o recebimento dos respectivos numerários.

A função da declaração de bens, na qual devem ser consignados os ônus reais e obrigações da pessoa física (art. 805 do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1.999 RIR/ 99), é de permitir ao Fisco o controle dos rendimentos por meio da análise da evolução patrimonial, procedimento esse previsto em lei (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11/06/1.962). Mas, mesmo sabendo-se que as informações contidas nela são obrigatórias e se presumem, em princípio, verdadeiras, **a critério da autoridade fiscal, estão sujeitas à comprovação pelo contribuinte**, conforme dispõe o art. 806 do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1.999 (RIR/99).

No que concerne à necessidade de comprovação das transferências de recursos envolvidos por ocasião da tomada de empréstimos, assim manifesta-se a jurisprudência administrativa. Não tendo o contribuinte trazido aos autos nenhuma comprovação de transferência de numerário a seu favor, resultante de empréstimos por ele contraídos, fica prejudicada a comprovação da origem dos correspondentes créditos bancários autuados.

DOS DEPÓSITOS OU CRÉDITOS DE OUTRAS ORIGENS – DOS RENDIMENTOS PAGOS PELA EMPRESA EBERLE

O Impugnante afirma que os créditos abaixo discriminados referem-se a rendimentos relativos ao ano calendário 2.003, pagos pela empresa Eberle S/A no início de 2.004, não podendo ser objetos de tributação pelo presente Auto de Infração, uma vez que os respectivos valores já integraram sua declaração de Imposto de Renda do ano calendário 2.003, a título de rendimentos tributáveis, devendo ser excluídas, por conseguinte, as exigências a título de imposto, multa e juros de mora sobre eles calculados.

Conforme demonstrativo elaborado pelo Fisco, às fls. 36 e 37, os créditos bancários mencionados foram efetuados nos meses de janeiro e fevereiro de 2.004. Na declaração de ajuste anual do IRPF/2.004 (ano calendário 2.003), o contribuinte declarou rendimentos tributáveis recebidos da empresa Eberle S/A, CNPJ 88.610.191/000154, no valor de R\$ 16.592,32, com retenção de imposto de renda na fonte, na quantia de R\$ 584,40 (fl. 48). A DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), ano de retenção 2.003 e código de retenção 0561 (rendimentos do trabalho assalariado), apresentada pela empresa Mundial S/AProdutos de Consumo, CNPJ 88.610.191/000154 (fl. 1.895), informa o montante anual tributável de R\$ 16.592,32, declarado pelo contribuinte, sendo que os pagamentos a ele efetuados, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2.003, correspondem ao valor bruto de R\$ 1.556,00, em cada mês citado, que, deduzido o imposto retido na fonte (R\$ 74,70 em cada mês), resulta na quantia líquida mensal de R\$ 1.481,30. Desta forma, há que se excluir da autuação, no ano calendário 2.004, 4 (quatro) depósitos bancários tributados, nos valores de R\$ 1.482,15, R\$ 1.481,30, R\$ 1.482,15 e R\$ 1.481,30, perfazendo o total de **R\$**

5.926,90, por guardarem similitude com os rendimentos líquidos dos meses de setembro a dezembro de 2.003, constantes da DIRF de fl. 1.895, que integraram o total dos rendimentos oferecidos à tributação pelo contribuinte na declaração de ajuste anual do IRPF/2.004 (ano calendário 2.003).

DO CRÉDITO DE R\$ 416.666,00, EFETUADO EM 29/09/2.004

Informa o Recorrente que o depósito em cheque, no valor de R\$ 416.666,00, efetuado em 29/09/2.004, tem sua origem comprovada pelos documentos de fls. 308, 309, 313 e 314, havendo que se observar que a falta de coincidência de valores apontada pelo Fisco, no cotejo do crédito e da comprovação apresentada pelo contribuinte, resultou de erro de digitação constante do documento de fl. 314, onde o declarante fez constar, erroneamente, o valor de R\$ 466.666,66 ao invés de R\$ 416.666,00, extraindo-se, entretanto, do mesmo documento, que o valor foi restituído ao declarante através dos valores R\$ 415.000,00 e R\$ 1.666,00, que totalizam R\$ 416.666,00, demonstrando, de forma clara, que o valor de R\$ 416.666,00 que transitou pela conta bancária do Impugnante não configura qualquer espécie de rendimento, o que impõe sua exclusão da tributação.

A declaração de fl. 314, a que faz alusão o Impugnante, foi efetuada por João Antônio Lopes Filho, CPF nº 022.485.43808. O Impugnante também apresenta Extrato do Bradesco (fl. 315 na numeração digital) que, dentre outras informações, aponta saldo em 29/09/2.004, no valor de R\$ 416.666,00 e TED (Transferência Eletrônica Disponível) em favor de João Antonio Lopes Filho, na quantia de R\$ 415.000,00. Em que pesem os documentos acima apresentados pelo contribuinte, não restou comprovado: **a)** que a empresa Kimberly Ltda devia dividendos a João Antonio Lopes Filho; **b)** a efetiva transferência de numerário da empresa Kimberly Ltda para o Impugnante, e **c)** a que título a TED (Transferência Eletrônica Disponível) foi realizada em favor de João Antonio Lopes Filho, devendo a comprovação, ora carreada aos autos, ser robustecida pela apresentação de documentos contábeis da citada empresa, fato que não se verificou, impondo-se a manutenção da tributação da importância em análise.

DOS CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE REEMBOLSO DE DESPESAS

O Impugnante noticia que foi sócio da empresa Fator Kimberley Cons. e Serv. Ltda., e que os créditos bancários abaixo relacionados correspondem a reembolso de despesas por ele suportadas, sendo que, após a prestação de contas, os comprovantes dos gastos foram entregues à referida empresa estando nos seus registros contábeis.

Não constam dos autos os comprovantes dos gastos que teriam dado origem aos citados créditos bancários, nem, tampouco, comprovação de que esses depósitos foram efetuados pela empresa Fator Kimberley Cons. e Serv. Ltda, da qual o contribuinte é sócio, nem tampouco, que constituem reembolso de despesas, devendo ser mantida a autuação desses créditos.

DOS CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DA VENDA DE AUTOMÓVEL

Os depósitos bancários abaixo discriminados, segundo o Impugnante, referem-se à venda de um automóvel marca Volvo, por ordem judicial (fls. 298 a 305), e, face à urgência da sua venda em decorrência de ação de execução de alimentos e em razão de dificuldades comerciais para vendê-lo, sua alienação somente foi possível de forma parcelada 120. O Suplicante não trouxe aos autos documentos que vinculassem a venda do veículo Volvo aos depósitos bancários acima (certificado de transferência de propriedade do veículo, juntamente com as respectivas comprovações de transferência de numerário ao contribuinte, por parte do adquirente do automóvel no caso, cópias dos cheques emitidos pelo adquirente do automóvel e prova da realização de DOC (Documento de Crédito) por parte do comprador, em favor do contribuinte).

DOS LIMITES DE TRIBUTAÇÃO DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS DE QUE TRATA O ART. 42, § 3º, II, DA LEI Nº 9.430/1.996, ALTERADO PELO ART. 4º DA LEI Nº 9.481/1.997.

O inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1.996, acima transcrito, ao dispor sobre a desconsideração de créditos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais),

condiciona essa exclusão à hipótese de que o somatório desses créditos não ultrapasse, no ano calendário, o valor de R\$ 80.000,00, sendo que o montante anual dos créditos de que trata o dispositivo legal em análise deve ser calculado somando-se os depósitos iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 efetuados, no ano calendário, em todas as contas de depósito ou de investimento, cuja titularidade seja do contribuinte.

Destarte, segundo comando contido na norma em análise, se a soma de todos os créditos bancários inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00 atingir, no ano calendário, valor superior a R\$ 80.000,00, todos esses créditos serão objetos de autuação. Caso, contrário, nenhum desses créditos que não superaram R\$ 12.000,00 serão tributados. Pela análise da Planilha de Créditos Não Comprovados (fls. 33 a 39 e 42) e considerando que parte dos créditos bancários serão objetos de exclusão da tributação, obtém-se a seguinte somatória, nos anos calendário 2.003, 2.004 e 2.005, dos créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00, mantidos na autuação.

Ano-calendário	Créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00 lançados (fls. 33 a 39 e 42)	Créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00 comprovados ou objetos de exclusão	Créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00 mantidos na autuação
2.003	R\$ 248.933,63	R\$ 43.991,17	R\$ 204.942,46
2.004	R\$ 109.466,13	R\$ 48.761,45	R\$ 60.704,68
2.005	R\$ 136.433,58	R\$ 34.622,17	R\$ 101.811,41

Assim sendo, em relação ao ano calendário 2.004, devem ser excluídos da tributação o montante de R\$ 60.704,68, correspondente ao remanescente tributável de todos os créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00, uma vez que a sua somatória, no citado ano calendário, não superou o valor de R\$ 80.000,00.

DA ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

No que tange à alegação de ofensa do princípio da razoabilidade, para combater a tributação de créditos de valor pequeno, cabe rejeitá-la, de plano, observando-se que o art. 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430/1.996, alterado pelo art. 4º, da Lei nº 9.481/1.997, já prevê a hipótese de não tributação dos créditos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse, no ano calendário, o valor de R\$ 80.000,00, estando abarcados nesses créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00 todos os créditos de valor pequeno ou ínfimo.

Repita-se que, no caso em foco, em relação ao ano calendário 2.004, após a exclusão dos créditos bancários efetuada em função das justificativas apresentadas pelo Impugnante, devem ser retirados da tributação o remanescente tributável de todos os créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00, uma vez que a sua somatória, no citado ano calendário, não superou o valor de R\$ 80.000,00.

DA ALEGAÇÃO DE EXIGÊNCIA DE IMPOSTO EM DUPLICIDADE

Analizadas as justificativas e comprovações carreadas aos autos pelo Impugnante, e considerada como comprovada a origem de créditos bancários efetuados no ano calendário 2.004, resultantes de pagamentos de rendimentos ao contribuinte por parte da empresa Eberle S/A, no total de R\$ 5.926,90 (tópico II.3.1.3.1 do presente Voto), fica afastada a existência de duplicidade de tributação.

DO RESULTADO DAS JUSTIFICATIVAS APRESENTADAS PELO IMPUGNANTE SOBRE AS ORIGENS DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS TRIBUTADOS

O contribuinte, na fase impugnatória, apresentou argumentos/comprovações capazes de ilidir, em parte, a tributação dos depósitos bancários, cuja autuação abrangeu as movimentações

financeiras mantidas no Banco Real ABN AMRO, conta corrente nº 1.715.0353, agência 710, no BCN, conta nº 204111, agência 291/43, e no Bradesco, conta 585, agência 237/3041 créditos esses que foram objetos de consolidação nos Demonstrativos de fls. 7 a 9, 33 a 39 e 42, elaborados com base nos elementos constantes dos autos.

A atividade do Agente Administrativo encontrasse vinculada à lei, não podendo ele furtar-se à sua aplicação por força da consideração de fatores ou princípios que extrapolem o direito positivo materializado.

Destarte, comprovada/justificada parcialmente a origem dos créditos bancários em análise, não consubstanciando-se, destarte, a dupla tributação alegada na peça impugnatória, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar, como omissão de rendimentos, os depósitos bancários cuja tributação a contribuinte não logrou ilidir na impugnação apresentada. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao Agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie.

DA RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

Em face do acima exposto, o lançamento de fls. 4 a 13 deve ser retificado conforme demonstrado a seguir:

Ano calendário 2.003

Infrações lançadas: R\$ 869.446,29 (fl. 10)

Infrações excluídas:

- 1) glosa pensão judicial (tópico II.2 do Voto): R\$ 131.000,00;
- 2) créditos bancários cujo cotitular não foi intimado para comprovar a origem dos depósitos (tópico I.5 do Voto): R\$ 58.321,17

Total das infrações excluídas: R\$ 189.321,17

Infrações remanescentes: R\$ 869.446,29 – R\$ 189.321,17 = R\$ 680.125,12

Imposto = (R\$ 680.125,12 x 0,275) – R\$ 5.076,90 = R\$ 181.957,50

Imposto suplementar = R\$ 181.957,50 Multa de ofício (75%)= R\$ 136.468,12

Ano calendário 2.004

Infrações lançadas: R\$ 1.000.166,39 (fl. 11)

Infrações excluídas:

- 1) glosa pensão judicial (tópico II.2 do Voto): R\$ 196.216,33;
- 2) créditos bancários cujo cotitular não foi intimado para comprovar a origem dos depósitos (tópico I.5 do Voto): R\$ 87.646,05
- 3) créditos bancários originários de rendimentos do trabalho assalariado pagos ao contribuinte (tópico II.3.1.3.1 do Voto): R\$ 5.926,90
- 4) remanescente tributável de todos os créditos inferiores ou iguais a R\$ 12.000,00, uma vez que a sua somatória, no ano calendário 2.004, não superou o valor de R\$ 80.000,00 (tópico II.3.2 do Voto): R\$ 60.704,68

Total das infrações excluídas: R\$ 350.493,96

Infrações remanescentes: R\$ 1.000.166,39 – R\$ 350.493,96 = R\$ 649.672,43

Imposto = (R\$ 649.672,43 x 0,275) – R\$ 5.076,90 = R\$ 173.583,01

Imposto suplementar = R\$ 173.583,01 Multa de ofício (75%)= R\$ 130.187,25

Ano calendário 2.005

Infrações lançadas: R\$ 446.863,02 (fl. 12)

Infrações excluídas:

- 1) créditos bancários cujo cotitular não foi intimado para comprovar a origem dos depósitos (tópico I.5 do Voto): R\$ 47.075,17

Total das infrações excluídas: R\$ 47.075,17

Infrações remanescentes: R\$ 446.863,02 – R\$ 47.075,17 = R\$ 399.787,85

Base de cálculo declarada: R\$ 282.261,20 (fls. 12 e 65)

Imposto = (R\$ 282.261,20 + R\$ 399.787,85) x 0,275 – R\$ 5.584,20 – R\$ 72.037,63

(Imposto pago fls. 12 e 65) = R\$ 109.941,65

Imposto suplementar = R\$ 109.941,65 Multa de ofício (75%)= R\$ 82.456,23

DA CONCLUSÃO

Isto posto, voto no sentido de **ACATAR A PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS BANCÁRIOS CUJO COTITULAR DA CONTA NÃO FOI INTIMADO, DE REJEITAR AS DEMAIS PRELIMINARES ARGUIDAS E, NO MÉRITO, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, MANTENDO EM PARTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO.**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (EM REAIS)

	<u>Fato Gerador</u>		
	<u>2.003</u>	<u>2.004</u>	<u>2.005</u>
Imposto suplementar exigido	234.020,82	269.968,85	122.887,33
Imposto suplementar exonerado	52.063,32	96.385,84	12.945,68
Imposto suplementar mantido	181.957,50	173.583,01	109.941,65
Multa de ofício exigida	175.515,61	202.476,63	92.165,49
Multa de ofício exonerada	39.047,49	72.289,38	9.709,26
Multa de ofício mantida	136.468,12	130.187,25	82.456,23

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte sustenta os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Da prescrição intercorrente

Como é de conhecimento, no âmbito do contencioso administrativo federal o CARF editou a súmula nº 11 no sentido de que: “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”.

A norma do artigo 5º da Lei nº 9.873/98 estabelece a inaplicabilidade da prescrição intercorrente aos *processos e procedimentos tributários*.

Da inconfidência da autuação - sigilo

Como muito bem colocado na decisão de piso, é absolutamente lícito ao fisco, principalmente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

No tocante à alegação de que o referido dispositivo legal afrontaria o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal, esclareça-se que qualquer discussão nesse sentido deve ser proposta ao Poder Judiciário, que detém com exclusividade a prerrogativa de decidir sobre a matéria, conforme se infere dos arts. 97 e 102 da Carta Magna.

Da nulidade da autuação

Sobre a arguição de nulidade, as hipóteses de nulidade absoluta são as previstas no art. 59, Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF). Examinando-se os autos, verifica-se que muitos dos dispositivos legais citados na autuação dispõem sobre os aspectos gerais concernentes à tributação dos rendimentos, sendo que vários deles traçam diretrizes acerca do que será considerado rendimento tributável e rendimento isento. Entretanto, a fundamentação apresentada não diverge da matéria relativa à infração imposta ao sujeito passivo, coadunando-se perfeitamente com ela.

Observa-se, também, que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende a todos os requisitos legais.

Mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, esta seria suprida pelas informações contidas no Relatório de Fiscalização, o qual descreve minuciosamente o desenvolvimento da ação fiscal levada a efeito e identifica precisamente os fatos que deram origem ao lançamento, propiciando o perfeito entendimento da matéria constituída, de forma a possibilitar ao interessado, na fase impugnatória, manifestar-se e apresentar provas que elidam a autuação, como de fato tem demonstrado a defesa.

A controvérsia acerca da existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa física, posto que ambos constituem-se em rendimentos produzidos pelo trabalho e, como tal são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, tendo o contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Nenhum procedimento administrativo o dificultou ou impediu de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações.

Por oportuno, esclareça-se que o art. 5º, LV, da Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, invocado pelo impugnante em nada subsidia suas arguições. Com efeito, apregoa que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*. Contudo, é o que se observa no presente processo, à evidência de tudo que já se expôs, uma vez que o mencionado direito constitucional foi e continua sendo amplamente utilizado pelo impugnante.

Da Decadência

Como muito bem asseverado na decisão de piso, os fatos geradores do IRPF podem ser: a) instantâneos, nos casos de incidência autônoma ou tributação exclusiva na fonte; b) complexivos com período mensal, nos casos de ganho de capital, ou c) complexivos com período anual, nos demais casos, inclusive nos de apuração de omissão de rendimentos tributáveis.

No caso de apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador do IRPF é complexivo com período anual e consubstancia-se em 31 de dezembro do correspondente ano calendário, submetendo-se os rendimentos omitidos ao ajuste na declaração anual. A Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2.002, em seus arts. 1º e 4º, ratifica esse entendimento.

Conclui-se, assim, que, nos casos em que o contribuinte encaminha a declaração de ajuste anual dentro do prazo legal, e efetua o recolhimento de saldo de imposto a pagar apurado na declaração de ajuste anual ou recolhe carnê leão/ mensalão ou, ainda, declara rendimentos tributáveis que sofreram retenção de imposto de renda na fonte, o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem a natureza jurídica de lançamento por homologação e o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Nas hipóteses de não recolhimento de imposto, ou da não apresentação da declaração de rendimentos, ou da sua apresentação fora do prazo legal, ou de sua entrega após iniciado o procedimento fiscal e, ainda, nos casos de existência de dolo (art. 149, VII, do CTN), ocorre o lançamento de ofício, consubstanciando-se o termo inicial para a contagem do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173, do CTN.

Ressalte-se, nesse ponto do arrazoadado, que tanto a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, quanto a falta de recolhimento de carnê leão, são infrações autônomas, que não se submetem ao ajuste na declaração de rendimentos anual.

Ratifico o entendimento da DRJ de que em se tratando, no caso, de apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada e caracterizando-se o lançamento como sendo por homologação, a data de ocorrência do fato gerador do IRPF/2.004 (ano calendário 2.003), por ser complexivo com período anual, foi

31/12/2.003, tendo a Fazenda Pública o prazo de 5 (cinco) anos, a contar desta data, para homologá-lo (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional), ou seja, até 31/12/2.008. A ciência do Auto de Infração em foco ocorreu em 30/06/2.008 (fl. 341), dentro do prazo decadencial, motivo pelo qual deve ser rejeitada a preliminar de decadência do lançamento, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2.003.

Da exigência em duplicidade

Analisadas as justificativas e comprovações carreadas aos autos pelo Recorrente, e considerada como comprovada a origem de créditos bancários efetuados no ano calendário 2.004, resultantes de pagamentos de rendimentos ao contribuinte por parte da empresa Eberle S/A, no total de R\$ 5.926,90, fica afastada a existência de duplicidade de tributação.

Glosa prejuízo da atividade rural

No que tange à discriminação das despesas da atividade rural, o contribuinte limitou-se a elaborar os Relatórios de despesas mensais incorridas no ano calendário 2.003 (fls. 1.447, 1480, 1.511, 1.545, 1.582, 1.614, 1.646, 1.676, 1.703, 1.737, 1.777 e 1.817) e no ano calendário 2.004 (fls. 393, 497, 615, 727, 827, 916, 1.013, 1.102, 1.209, 1.274, 1.348 e 1.401), apresentando, entre cada Relatório mensal, a documentação pertinente, não tendo carreado aos autos, inclusive, relação das despesas realizadas em anos calendário anteriores a 2.003. Com relação às receitas da atividade rural, o interessado, sequer, apresentou relação discriminando-as. Face ao exposto, há que se manter a autuação da compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

Demais créditos e origens

Quanto ao fato dos valores supostamente emprestados ao contribuinte não terem sido aceitos como comprovação de origem dos créditos bancários, cabe comentar, em primeiro lugar, que a simples existência de contratos de mútuo, bem como instrumentos particulares de confissão de dívida, não fazem prova do recebimento de valores decorrentes da contração desses empréstimos, ou seja, não desobrigam o Recorrente, tomador dos empréstimos, de fazer a prova efetiva do recebimento dos correspondentes numerários

Não tendo trazido aos autos nenhuma comprovação de transferência de numerário a seu favor, resultante de empréstimos por ele contraídos, fica prejudicada a comprovação da origem dos correspondentes créditos bancários autuados.

Quanto a todos os demais pontos, ratifico e reitero o entendimento da decisão a quo. Saliente-se, mais uma vez, que todos os ajustes de lançamento incorreto já foram feitos pela DRJ. Sendo assim, rejeito as preliminares levantadas e NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas, e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal