



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10925.000975/2004-00  
**Recurso n°** 144.254 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-002.350 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2012  
**Matéria** IRPF.  
**Recorrente** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)  
**Interessado** NEUDI PELIZZA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 1999, 2000

**TRIBUTAÇÃO. ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA. LEI 8.023/1990.**

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

**IRPF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a qualificação da multa e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a tributação da diferença entre depósitos bancários não justificados e valores declarados de atividade rural em 20%. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior (Relator), Pedro Anan Junior, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique

Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allage que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Manoel Coelho Arruda Junior - Relator

*(Assinado digitalmente)*

Conselheiro Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Pedro Anan Junior, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1811/1826), interposto pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 3401-00.020 (fls. 291/ss) da Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, proferido em 03/06/2009, que, por unanimidade de votos, em desqualificou a multa de ofício e, no mérito, por maioria de votos, em deu provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 15 a 20, integrado pelos demonstrativos de fls. 8 a 14 e pelo Relatório da Atividade Fiscal de fls. 23 a 32, pela qual exige-se do contribuinte o Imposto de Renda Pessoa Física de R\$ 2.347.519,21, acrescido da multa de ofício de 150% e juros de mora.

A fundamentação legal consta do referido Auto de Infração e o lançamento deu-se em razão de a autoridade fiscal haver apurado omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas junto ao Banco Bradesco, Banco do Brasil S.A., ao BESC S.A. e A Cooperativa de Crédito Rural do Meio Oeste Catarinense (Credimoc), em todos os meses dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, nos montantes de R\$ 1.180.403,29, R\$1.137.286,79, R\$1.564.655,52, R\$2.089.345,90 e R\$2.569.389,35, respectivamente, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em sua defesa, o contribuinte, cientificada em 28/04/2004, argüiu, de início, a improcedência da autuação "porque movimentação bancária nunca foi considerada fato gerador de imposto de renda, nem era válida qualquer presunção neste sentido, mesmo que esteja estabelecida em lei". Invocando o artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional, levantou a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 24/06/1999.

Ao analisar a impugnação da contribuinte, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Previdenciária de Florianópolis/SC considerou o lançamento procedente, conforme o teor do Acórdão 4.666:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/1998 a 24/06/1999 Ementa: DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL. O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, pessoa física, devido no ajuste anual só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de procedimento doloso. DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS SOBRE O LANÇAMENTO. Não há nos autos decisão judicial favorável ao contribuinte que possa obstaculizar a ação da Fazenda Nacional. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. O crédito tributário regularmente constituído tem sua exigibilidade suspensa nos casos expressamente previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/01/1998 a 09/01/2001 Ementa: IRRETROATIVIDADE DA LEI. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENUNCIA TACITA AO RECURSO ADMINISTRATIVO. A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 Ementa: PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ONUS DA PROVA. As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas a observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 Ementa: AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação ou via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inatáveis. PERÍCIA. LIMITES OBJETIVOS. Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, jamais podendo ser estendidas à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal. JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a multa qualificada prevista na legislação de regência.*

#### *Lançamento Procedente*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/11/2012 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digi-

almente em 24/10/2012 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 13/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 886/ss), o contribuinte reiterou as alegações apresentadas na primeira instância.

Em junho de 2009, ao analisar o recurso interposto pelo contribuinte a Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em desqualificar a multa de ofício e, no mérito, por maioria de votos, em deu provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

*Matéria: IRPF Exercício: 1999 e 2000 LANÇAMENTO —  
MATÉRIA TRIBUTÁVEL - IMPOSSIBILIDADE DE  
ALTERAÇÃO EM GRAU DE RECURSO*

*Tendo a Câmara Julgadora, na análise da prova, formado convencimento de que os recursos que transitaram nas contas bancárias são oriundos da atividade rural, não prospera o lançamento feito com base na omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado - (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).*

*Nestes casos cancela-se o lançamento, pois não cabe ao órgão julgador de segunda instância inovar ou alterar a fundamentação legal para exigir crédito tributário com base no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, sob pena de violação das disposições constantes no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Quando, em exames posteriores, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Inteligência do artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação atribuída pela Lei nº 8.748, de 1993).*

*Nos casos em que o lançamento foi efetuado com base em depósitos bancários não justificados, cuja regra-matriz de incidência tributária é o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em concluindo que se tratam de rendimentos provenientes da atividade rural, não pode o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tributá-los como sendo omissão da atividade rural, sob pena de fazer exigência com base em nova matéria fática tributável e em regra-matriz diferente daquela que constou do lançamento original.*

*Recurso provido.*

O que se observa do acórdão combatido é que, segundo o voto condutor, no caso dos autos, o fato tributado foi "omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado" e a norma apontada como de incidência foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. No decorrer do processo, segundo o julgado, se apurou que não se tratava de omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário, mas sim de receita proveniente da atividade rural cuja norma de exigência tributária é o artigo 4º da Lei nº 8.023, de 1990. Em tais circunstâncias não seria lícito que o órgão julgador, a pretexto de corrigir, faça um novo

lançamento indicando nova matéria fática; nova regra de incidência e novo montante do tributo devido. De acordo com o relator, tal modo de agir se constitui em procedimento que a autoridade julgadora não tem competência para tal. Quem julga não pode fazer lançamento e quem faz lançamento não pode julgar. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não teria competência para, em julgamento, alterar a descrição da matéria tributável e a regra de incidência tributária e ao mesmo tempo proferir julgamento em relação ao seu próprio lançamento.

Sendo assim, tendo a Câmara Julgadora, na análise da prova, formado convencimento de que todos os recursos que transitaram na conta bancária são oriundos da atividade rural, decidiu esta pela invalidade do lançamento feito com base na omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) e, assim, não cabendo ao órgão alterar a fundamentação legal da exigência para exigir crédito tributário com base no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, sob pena de violação das disposições constantes no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial alegando que como se referem a cinco anos calendários seguidos, as infrações apuradas decorrem de omissões reiteradas. Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

No sentido de fundamentar a controvérsia, a PGFN traz à baila jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes como paradigma:

*Acórdão 101-95.282*

**OMISSÃO DE RECEITAS — DEPÓSITOS BANCÁRIOS —**

*Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento, os valores creditados' em conta de depósito ou investimento mantida junto a" instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, utilizados nessas operações.*

**MULTA QUALIFICADA** - *A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.*

*Recurso Negado.*

A recorrente alega ainda haver contrariedade à legislação tributária aplicável ao caso (Lei 9.430/96, art. 42) e, por isso, o acórdão recorrido deve ser reformado.

Nesse sentido, a recorrente requereu o provimento do Recurso Especial, a fim de que seja restabelecida a multa de ofício na modalidade qualificada, tendo em vista a conduta fraudulenta do contribuinte comprovada nos autos; e para que seja mantido o lançamento em função dos depósitos bancários de origem não comprovada, conforme artigo 42 da Lei 9430/96.

Em Despacho à fls. 1.847/ss, o Presidente da Primeira Câmara da Segunda Seção deu seguimento ao recurso especial, tendo vislumbrado a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigma, motivo pelo qual entendeu que está configurada

Processo nº 10925.000975/2004-00  
Acórdão n.º **9202-002.350**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.859

---

divergência jurisprudencial apontada, tanto no que se refere à qualificação da multa pela conduta reiterada do sujeito passivo quanto à contrariedade ao art. 42 da Lei nº 9.430 – ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários.

É o que tenho a relatar.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, passo ao exame do mérito.

Como dito acima, o Especial interposto recorre em face de duas matérias:

(i) para a matéria comprovação da origem dos depósitos bancários, contrariedade ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pois o contribuinte não teria comprovado, de forma efetiva e verossímil, que a origem dos créditos era a atividade rural;

(ii) para a matéria multa qualificada, divergência com o Acórdão nº 101-95.282, da I a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julgado na sessão de 11 de novembro de 2005, com o objetivo de justificar a qualificação da multa pela conduta reiterada do sujeito passivo.

### A) Comprovação da origem dos depósitos

Não obstante os argumentos trazidos pela r. PGFN, entendo que o *decisum* recorrido não merece qualquer reparo. Peço vênias para colacionar ao presente, como razões de decidir os argumentos utilizados no acórdão recorrido [fls. 1805 e ss]:

*Inicialmente, em face de decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2003.72.03.001723-0, citada A. fl. 969, o que se analisará neste processo é a exigência constituída com base em depósito bancário não justificado a partir de 10 de janeiro de 2001, cujos valores, nos anos-calendário de 2001 e 2002, importaram em R\$ 2.089.345,90 e R\$ 2.569.389,35, respectivamente, sendo que nestes anos-calendário o sujeito passivo declarou rendimentos da atividade rural nos montantes de R\$ 2.353.194,24 e R\$ 1.897.027,73. Destes valores a fiscalização considerou R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00 para justificar os depósitos bancários.*

*Além dos valores que a fiscalização considerou como oriundos da atividade rural, referidos no parágrafo anterior, quando da conversão em diligência, da intimação das principais empresas que adquiriram produtos do fiscalizado, foram comprovados como oriundos da atividade rural, anos-calendário de 2001 e 2002, mais R\$ 675.522,91 e R\$ 1.094.801,64.*

*No caso dos autos, no ano de 2002, ao confrontar os depósitos bancários com as notas fiscais correspondentes às vendas realizadas pelo produtor rural, de uma receita declarada de R\$ 1.879.027,73, a Fiscalização encontrou com coincidência aproximada de datas e valores somente R\$ 166.452,40, o que corresponde a menos de 10% (dez por cento). Em diligência, esta Câmara determinou que fosse oficiado às principais empresas que negociavam com o fiscalizado sendo que estas*

*demonstraram que, além dos R\$ 166.452,40 apurados pela*

*Fiscalização, elas pagaram, no ano de 2002, mais R\$ 1.094.801,64. Se tivéssemos oficiado a todas as empresas provavelmente o valor se aproximaria do montante declarado a título de receita da atividade rural.*

*Quando se fiscaliza a movimentação financeira das pessoas que exercem atividade rural é necessário que se compreenda o funcionamento deste segmento econômico. Na compra de bovinos, por exemplo, os animais saem do campo e são transportados até o frigorífico com preço de pauta, especificado na nota fiscal. Conta-se a quantidade de animais e multiplica-se pelo preço fixado pela autoridade fiscal do Estado.*

*No entanto, quem conhece o setor sabe que animais para o abate são comercializados não por quantidade, mas sim por peso. A pesagem, em geral, se dá no frigorífico. Desta forma, nunca haverá coincidência entre o valor pago em razão do peso com o valor especificado na nota fiscal.*

*Na sequência dos exemplos, destaco o comércio de soja onde ocorrem inúmeras variáveis, a saber: a) pagamento antecipado para entrega futura; b) adiantamento para custeio, por parte da empresa compradora, cujo valor antecipado é descontado quando da entrega da mercadoria; c) fornecimento de insumos pela empresa compradora, cujo preço dos insumos é descontado quando da entrega da mercadoria; d) grau de umidade do produto que é fator de variável no preço; e) condições das estadas de onde saio o produto; f) distância existente entre a lavoura e a empresa compradora; g) desconto do FUNRURAL; h) entrega para venda futura; i) prazos de pagamento etc. etc.*

*No comércio de soja, como de outros produtos, a nota fiscal é emitida quando da entrega da mercadoria. Assim, se houve antecipação para custeio ou venda para entrega futura, para citar apenas dois exemplos, não há como imaginar que seja possível utilizar as notas fiscais para buscar coincidência de datas e valores das importâncias creditadas em conta bancária.*

*Tudo o que se disse em relação ao comércio de bovinos e de soja vale para os demais produtos agrícolas. Também é necessário que se tenha presente que a produção agrícola não se dá no asfalto, mas sim em fazendas cujas condições de acesso, em épocas de chuva, é quase que impraticável. Desta forma, em condições normais, um caminhão transporta determinado número de toneladas e em períodos de chuva esta quantidade diminui consideravelmente, sem que isto implique na obrigatoriedade de alteração do valor da nota fiscal, até porque a pesagem, em regra, ocorre no ato da entrega da mercadoria e não quando esta sai da lavoura.*

*No comércio de leite, por exemplo, cuja ordenha ocorre no período da manhã e da tarde, os pequenos produtores não emitem uma nota fiscal a cada entrega do produto e tampouco recebem diariamente. Tais pagamentos são negociados, caso a caso, entre produtor e indústria. Por outro lado, a indústria ou cooperativas que adquirem o leite, em determinados casos, são*

*fornecedoras da ração consumida pelos animais. Na hora do pagamento faz-seo encontro de contas. Assim, não há como exigir e nem imaginar que seja possível encontrar coincidência de valores creditados em conta bancária com os preços especificados nas notas fiscais. E por esta razão que a receita declarada da atividade rural, ou de qualquer outra fonte de rendimentos obtidos na atividade formal ou informal, deve ser subtraída da base de cálculo da apuração feita com base em depósitos bancários.*

*E preciso que se tenha presente que no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se exige a comprovação dos valores de forma individualizada, mas não de maneira coincidente em datas e valores. Por exemplo, alguém pode receber R\$ 1000,00 (mil reais) e fazer um depósito de R\$ 500,00 (quinhentos) e na semana seguinte receber mais R\$ 1.000,00 (mil reais) e fazer um depósito de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais).*

*Retomando o exame do caso em julgamento, destaco que desdeo início do procedimento fiscal (fl. 179), o contribuinte indicou que seus rendimentos eram oriundos da atividade rural. A fiscalização somente conseguiu conciliar em datas e valores as importâncias de R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00, em 2001 e 2002, respectivamente, valores estes que aumentou consideravelmente quando das diligências antes referidas.*

*Em se tratando de lançamento feito a partir de presunção, é preciso que se tenha presente que se por outro lado na presunção a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro, não se pode desconsiderar que este fato também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas e as circunstâncias de como os fatos se dão na vida real, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, verificar se a presunção estabelecida corresponde h. realidade dos fatos que estão sob julgamento.*

*No caso concreto a única fonte de rendimentos informada pelo fiscalizado foi decorrente da atividade rural, de onde ele afirma que vem a receita que originou os depósitos em suas contas bancárias. De posse dos rendimentos da atividade rural dos depósitos bancários, a fiscalização não apurou um único depósito que não fosse oriundo da atividade rural para, com base em algum tipo de prova, ainda que indiciária, refutar as alegações feitas pelo sujeito passivo.*

*Mais, se o contribuinte tem por hábito movimentar seus recursos em conta corrente não é crível que viesse a depositar no sistema bancário somente os recursos provenientes de receita omitida. Em outras palavras, o que omite deposita no sistema financeiro para ser identificado e o que declara legalmente não movimenta por intermédio do sistema financeiro. Não é esta a lógica de como os fatos se dão no dia-a-dia.*

*Vou mais longe, se estivéssemos diante de uma pessoa que somente exercesse atividade ilícita, que tivesse por hábito depositar valores em conta bancária, em não sendo apurado outras fontes de receita, ninguém discordaria em formar convencimento de que os recursos movimentados no sistema financeiro seriam provenientes da atividade ilícita. Pois bem, no caso concreto a situação é idêntica, só que os recursos são provenientes de atividade lícita em que a tributação se dá nos termos do artigo 40 da Lei nº 8.023, de 1990, "in verbis": [...]*

*Assim, na esteira da jurisprudência desta Câmara, as receitas de R\$ 2.353.194,24 e R\$ 1.987.027,73, declarados na atividade rural, servem para justificar a movimentação financeira, excluindo deste montante os valores de R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00, já considerados quando do procedimento fiscal.*

*Vencida a primeira etapa em que há unanimidade em relação à conclusão de que os valores creditados nas contas bancárias são oriundos da atividade rural e que as receitas declaradas nesta atividade devem ser excluídas da base de cálculo da exigência, passo analisar a questão relacionada A. tributação do saldo remanescente, não declarado na atividade rural.*

*Ao estabelecer os requisitos do auto de infração, o artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, dispõe "in verbis":*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: [...]*

*Os requisitos previstos nos incisos III e IV, a saber, a descrição do fato e a disposição legal infringida são elementos essenciais do lançamento. Havendo erro quanto à descrição do fato tributado, por consequência, a descrição legal infringida e a penalidade também estarão incorretas. Em tais hipóteses, quer em face das normas aqui citadas, quer em razão do que dispõe o artigo o artigo 142 do CTN/, o auto de infração não pode subsistir.*

*No caso dos autos, o fato tributado foi "omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado" e a norma apontada como de incidência foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. No decorrer do processo se apurou que não se tratava de omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário, mas sim de receita proveniente da atividade rural cuja norma de exigência tributária é o artigo 40 da Lei nº 8.023, de 1990. Em tais circunstâncias não é lícito que o órgão julgador, a pretexto de corrigir, faça um novo lançamento indicando nova matéria fática; nova regra de incidência e novo montante do tributo devido. Tal modo de agir se constitui em procedimento que a autoridade julgadora não tem competência para tal. Quem julga não pode fazer lançamento e quem faz lançamento não pode julgar. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para, em julgamento, alterar a descrição da matéria tributável e a regra de incidência tributária e ao mesmo*

*tempo proferir julgamento em relação ao seu próprio lançamento.*

*Nesta linha de raciocínio, destaco a precisão dos considerações feitas quando do julgamento pela Conselheira Núbia Matos Moura e acolho sugestão para que conste do*

*acórdão as disposições constantes do § 3º do artigo 18 do Decreto n° 70.235, de 1972, "in verbis": [...]*

*Na oportunidade, além de destacar que a alteração da fundamentação legal exigência novo auto de infração, a Conselheira apontou doutrina de Luiz Henrique Barros Arruda, para quem o termo agravar, na acepção do Decreto n.º 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento suplementar, nos termos do artigo 18, § 3.º" (Arruda, Luiz Henrique Barros de. "Processo Administrativo Fiscal", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994, 2.ª ed., p. 55)"*

*A propósito do tema transcrevo a seguinte passagem do acórdão n° 04.01.040, da CSRF, correspondente a julgamento que se realizou na sessão de 07 de outubro de 2008, em que fui designado para fazer o voto vencedor:*

*"Pois bem, no caso concreto a matéria tributável de que trata o auto de infração está caracterizada como sendo presunção de omissão de depósitos bancários não justificados (art. 42 da Lei n° 9.420, de 1996). Ao avaliar a prova dos autos, a Douta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes identificou que não se trata de depósitos bancários de origem não justificada, mas sim de rendimentos omitidos provenientes da atividade rural.*

*Em sendo rendimentos provenientes da atividade rural, por evidente que a matéria tributável em nada se identifica com aquela que foi descrita no auto de infração. Em sendo outra matéria tributável, por consequência a norma de incidência tributária também é outra, no caso o artigo 5º da Lei n° 8.023, de 1990.*

*Não posso concordar com a decisão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no ponto em que, verificando que a matéria tributável não é aquela que foi descrita no auto de infração, ao apreciar o recurso, faz uma verdadeira alteração da descrição dos fatos e da norma de incidência tributária para exigir imposto com base nos fatos jurídico-tributários que efetivamente ocorreram, aplicando sobre eles o artigo 5º, parágrafo único, da Lei n° 8.023, de 1990. Tal modo de agir constitui, na verdade, um novo lançamento, procedimento que a autoridade julgadora não tem competência para tal. Quem julga não pode fazer lançamento e quem faz*

*lançamento não pode julgar. Ao agir da forma como atuou no acórdão Quarta Câmara fez um novo lançamento e ao mesmo tempo proferiu julgamento em relação ao seu próprio lançamento.*

*Ao meu sentir, pelas razões acima expostas, verificado que se tratam de rendimentos provenientes da atividade rural, adequação correta que deveria ter sido adotada seria a de cancelamento. No entanto, como estou diante de recurso da Fazenda Nacional, em razão da vedação de utilização do princípio da "reformatio in pejus", não posso cancelar o lançamento, sob pena de agravar a situação da recorrente." [...]*

*Voltando ao caso dos autos, nos termos do artigo 4º da Lei nº 8.023, de 1990, considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base. Assim, no momento em que a descrição do fato gerador é feita em segunda instância, sem que se possibilite ao sujeito passivo o direito de apresentar as despesas decorrentes da atividade rural, para que fosse possível apurar a base de cálculo, além de violar o disposto no § 3º, do artigo 18 do Decreto 70.235, de 1972, o órgão julgador está arbitrando os rendimentos e ao mesmo tempo julgando, sem que seja assegurado ao autuado o direito de defesa.*

*Não se diga que o artigo 5º, caput, da Lei nº 8.023, de 1990, autoriza o órgão julgador arbitrar os rendimentos da atividade rural em 20% (vinte por cento) da receita correspondente. É necessário que se compreenda que tal norma é expressa quando faz referência que a tributação com base de cálculo na proporção de 20% (vinte por cento) da receita da atividade rural é uma opção do sujeito passivo e não um direito do sujeito ativo.*

*Os seguidores do entendimento de que a segunda instância pode alterar o fundamento legal da exigência tributária defendem sua tese com base no parágrafo único do artigo 50, da citada Lei nº 8.023, de 1990, que dispõe que "a falta de escrituração prevista implicar o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base." Muiতissima vênica, só se pode dizer que o sujeito passivo não tem escrituração quando este for intimado para apresentar e assim não proceder. Agregase em oposição a tal pretensão as situações fáticas em que o sujeito tem escrituração, casos em que seria necessário recompor a base de cálculo, que pode ser negativa, assegurando sempre o direito de defesa. [...]*

*A impossibilidade da segunda instância administrativa dar nova definição jurídica aos fatos é mais evidente nos casos em que o sujeito passivo, pessoa física, exerce atividade comercial e tal fato não é acolhido ou percebido quando da lavratura do auto de*

*infração, mas que em razão da prova resulta demonstrado. Nestas circunstâncias, determina o artigo 41, § 1º, b, da Lei nº 4.506, de 1964, repetido pelo artigo 150, § 1º, II, do Regulamento do Imposto de Renda, que a tributação se dê como sendo empresas individuais. No momento em que a tributação deve ocorrer como empresa individual, atribuindo-se inclusive CNPJ, em não existindo registros contábeis e nem opção pela tributação com base no lucro presumido ou, quando cabível, no sistema Simples, a apuração da base de cálculo deve dar-se por*

*arbitramento, procedimento que não pode ser feito em segundo grau, sob pena de se violar por absoluto o direito de defesa, inclusive com a possibilidade do fiscalizado demonstrar que suportou prejuízo e não lucro tributável.*

*Não me seduz o entendimento de que, constatada a omissão, é necessário salvar o auto de infração. A justiça fiscal não pode ser realizada a qualquer preço. Existem, na busca da exigência do crédito tributário, limitações impostas por valores mais altos, no caso o direito de defesa que é suprimido nas hipóteses em que a segunda instância, atuando como órgão fiscalizador e não julgador, altera a descrição dos fatos ou lhe atribui nova definição jurídica, sem se ater ao que dispõe o artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.325, de 1972.*

*Em resumo, tendo a Câmara Julgadora, na análise da prova, formado convencimento de que todos os recursos que transitaram na conta bancária são oriundos da atividade rural, não prospera o lançamento feito com base na omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) e não cabe a este órgão alterar a fundamentação legal da exigência para exigir crédito tributário com base no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, sob pena de violação das disposições constantes no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.*

## **B) Multa qualificada**

No sentido de fundamentar a controvérsia, a PGFN traz à baila jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes como paradigma:

*Acórdão 101-95.282*

*OMISSÃO DE RECEITAS — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento, os valores creditados' em conta de depósito ou investimento mantida junto a" instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, utilizados nessas operações.*

*MULTA QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.*

### **Recurso Negado**

O que se observa do acórdão combatido é que, segundo o voto condutor, não restou comprovada a conduta delitativa do contribuinte, sendo que só pode ser exigida a multa de 150% (multa qualificada) aos lançamentos de ofício em que restar caracterizado o evidente intuito de fraude do contribuinte - e não a todo e qualquer lançamento de ofício.

De acordo com as informações trazidas na decisão, esta demonstração não foi feita. A alegada conduta "fraudulenta" do sujeito passivo seria o fato de ter omitido, **em 5 exercícios seguidos**. No entanto, para a Câmara *a quo*, esta conduta não foi suficiente para justificar a aplicação da penalidade mais grave.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual rechaçou a qualificação da multa, alegando, em síntese, que as infrações apuradas, praticadas de maneira consciente e intencionalmente, estenderam-se ao longo de cinco exercícios seguidos, e, nessa condição, configuram omissões reiteradas, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido no Acórdão ora adotado como paradigma, entendimento que não tem o condão de macular o decisório combatido.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”*

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

*“**MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.**” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 10807.561, Sessão de 16/10/2003)*

*(grifamos)*

*“ **MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO** – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 10245.625, Sessão de 21/08/2002)*

*“**MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE– REDUÇÃO DO PERCENTUAL** – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendose a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 10807.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)*

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

*“ **Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a **QUALIFICAÇÃO** da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ”*

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no voto condutor do Acórdão recorrido, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta do autuado por 05 (cinco) exercícios consecutivos, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre Procuradoria.

Mais a mais, consoante demonstrado no excerto do Termo de Verificação Fiscal, em que pese a sua superficialidade quanto a este tema, não fora a reiteração da conduta

da contribuinte o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150%, de onde se extrai basicamente que “Está sendo aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, tendo em vista que ao longo de todo este Termo de Verificação Fiscal foi sendo demonstrado que o contribuinte agiu com dolo no que tange à não tributação dos valores apurados.”

Entrementes, este Egrégio Colegiado em recentes decisões vem afastando a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada e/ou em razão do volume da movimentação bancária do contribuinte, sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal, senão vejamos:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF*

*Exercício: 2003, 2004*

***Ementa: MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.***

*A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.”*

*(Processo nº 12571.000050/200786 – Acórdão nº 920201.742–  
2ª Turma – Sessão de 27/09/2011 – Relator: Marcelo Oliveira)*

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, inobstante os argumentos da recorrente, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque a pretensão da Fazenda Nacional se arrima simplesmente na conduta reiterada do autuado, fundamento insuficiente para a qualificação da multa, sobretudo quando esta não fora a tese aventada pelo fiscal autuante ao qualificar a multa, como acima delineado, impondo seja mantido o Acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

### C) CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto, para no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Manoel Coelho Arruda Júnior

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, divirjo de seu entendimento na questão da negativa de provimento, no que tange aos valores encontrados em estabelecimentos bancários.

Restou comprovado nos autos que os valores que transitaram nas contas bancárias do sujeito passivo possuíam como origem a atividade rural, devendo, portanto, como determina a legislação, serem tributados na forma específica:

### **Lei 9.430/1996:**

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

...

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

Assim, em nosso entender, devem ser tributadas - conforme a legislação específica (20% - Art. 5º, da Lei 8.023/1990) - as diferenças entre os valores lançados como depósitos bancários não justificados e os valores declarados de atividade rural.

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para manter no lançamento os montantes tributados - conforme a legislação específica (20% - Art. 5º, da Lei 8.023/1990) – sobre as diferenças entre os valores lançados como depósitos bancários não justificados e os valores declarados de atividade rural, nos termos do voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira