



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

Processo nº 15940.000126/2006-35
Recurso nº 159.620 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.135 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ADEMILSON MARCOS FACHOLI
Recorrida 3ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO II (SP)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

Ementa:

FATO GERADOR. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - O fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, relativamente aos rendimentos sujeitos à tributação anual, é complexo e se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, momento em que se verifica o termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto.
DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. RECEITAS PROVENIENTES DE ATIVIDADE RURAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Havendo demonstração, *in casu*, de que os recursos movimentados pelo contribuinte originam-se de atividade rural exercida em conjunto com seus irmãos, não procede a lavratura de auto de infração com base na presunção de rendimentos decorrentes de depósitos de origem não comprovada.

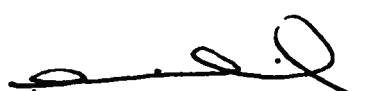
Tratando-se o órgão julgador de mero revisor do ato formal de lançamento, não compete a ele alterar os fundamentos do auto de infração lavrado em desconformidade com a atividade exercida pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA - INTUITO DE FRAUDE. - Somente enseja a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando há constatação de que a conduta do contribuinte esteve associada ao evidente intuito de fraude.

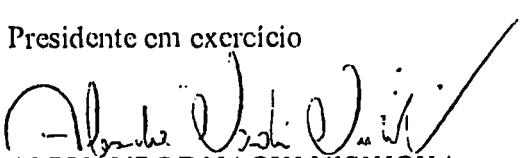
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em AFASTAR as preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício e, por maioria de votos, em AFASTAR a exigência do crédito tributário contido no item 2 do auto de infração. Vencidos parcialmente os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah (Relator), José Raimundo Tosta Santos e Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado) que, em relação ao item 2 do auto de infração, reduziam a base de cálculo para 20%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Presidente em exercício


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Núbia Matos Moura, Silvana Mancini Karam e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Ademilson Marcos Facholi recorre a este conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ – São Paulo II (SP), pleiteando sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 1722/1799.

Trata-se de exigência de IRPF relativo ao ano-calendário 2001, tendo sido apurado imposto, multa de ofício e juros de mora, perfazendo o valor total de R\$ 768.000,73 (fls. 1649/1656).

Apuraram-se: 1) omissão de rendimentos da atividade rural; 2) omissão de rendimentos caracterizada por créditos bancários com origem não comprovada; e 3) omissão de rendimentos provenientes de pessoas físicas e jurídicas, relacionados com juros incidentes sobre créditos recebidos via cobrança bancária.

O recorrente interpôs impugnação (fls. 1660/1694), sustentando, em síntese:



Preliminares

- a infração descrita como omissão de rendimentos provenientes da atividade rural indica como enquadramento legal, dentre vários outros dispositivos, infração aos artigos 1º a 22, da Lei nº 8.023/1990. A indicação ampla e profusa não autoriza chegar a uma conclusão lógica acerca da real infração cometida, não lhe permitindo identificar qual delito fiscal lhe está sendo imputado. Dentre estes artigos, há vários revogados e outros enunciam normas de estrutura;
- o art. 59, da Lei nº 9.430/1996, indicado no auto de infração, trata de assunto que não possui nenhum nexo causal com a infração descrita;
- se para o fato narrado no auto não há a correta indicação da capitulação legal o lançamento tributário é absolutamente nulo;
- a indicação de norma inexistente, revogada, excessivamente ampla e difusa, impede o atuado de elaborar sua defesa, implicando em cerceamento de defesa;
- na data do lançamento a Fazenda Pública já havia perdido o direito de constituir o crédito tributário dos períodos de janeiro a novembro de 2001, por ter-se operado a decadência, conforme artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, uma vez o imposto de renda pessoa física enquadrar-se na modalidade de lançamento por homologação;
- a lei é clara quanto ao termo inicial da contagem do prazo decadencial na modalidade de lançamento por homologação, que é a data da ocorrência do fato gerador;
- no caso em questão houve antecipação de pagamento, devido à apresentação da DIRPF do correspondente ano;
- o auditor fiscal informou como fato gerador o mês em que os rendimentos foram percebidos (fundamento nos arts. 1º ao 3º e 8º, da Lei nº 7.713/1988, ou §§1º e 4º, do art. 42, da Lei nº 9.430/1996), assim entendeu que o fato gerador é mensal;
- pode-se concluir que se as autoridades julgadoras considerarem que as datas estão erradas, há erro de fato que levará todo o lançamento à nulidade. Se considerarem corretas deverá ser cancelado por decadência, relativamente aos períodos de janeiro a novembro de 2001;

Mérito

- os valores encontrados pelo auditor fiscal para o lançamento de omissão com base em depósitos bancários estão errados, uma vez que a autoridade fiscal considerou, no demonstrativo de fls. 1260, como créditos não comprovados aqueles que já havia sido comprovada a origem (fls. 425);
- a somatória dos totais comprovados incluídos no demonstrativo de fls. 1260 e seguintes importa em valores superiores aos R\$ 334.863,73 que se diz crédito sem comprovação. Na realidade todos estes créditos estão comprovados;

- a receita bruta declarada, no valor de R\$ 448.731,05, também deveria ser utilizada para justificar os depósitos bancários;
- a Lei nº 9.430/1996 exige a comprovação da origem dos depósitos bancários e não a coincidência de datas e valores, assim a receita bruta declarada deve ser integralmente utilizada para comprovação de origem;
- a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários deve ser tributada à razão de 20%, haja vista ser a atividade rural sua atividade preponderante, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- a multa de ofício qualificada não foi corretamente aplicada, pois não ficou demonstrado o intuito de fraude;
- se todas as vendas ocorreram com a emissão de notas e todas as notas emitidas foram apresentadas ao fisco, não há que se falar em ocultação;
- o lançamento dos juros também é improcedente, pois já havia ocorrido a decadência, uma vez se tratar de modalidade por homologação.

A 3ª Turma da DRJ – São Paulo II (SP) rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, manteve integralmente a exigência proferindo o Acórdão nº 17-17.689 (fls. 1705/1718), consubstanciado nas seguintes razões:

DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento de ofício, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - FATO GERADOR.

Os rendimentos presumidamente omitidos com base no artigo 42, da Lei 9.430/96, estão sujeitos ao ajuste anual e, por isso, o fato gerador é anual e ocorre no dia 31 de dezembro do correspondente ano. Trata-se de rendimentos cuja origem é desconhecida e, dessa forma, não podem ser considerados de tributação exclusiva ou definitiva, únicas hipóteses, no caso do IRPF, de ocorrência de fato gerador mensal.

CAPITULAÇÃO LEGAL - IMPRECISÃO - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE.

É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades no enquadramento legal podem levar à nulidade o lançamento. Assim, contendo a peça impositiva perfeita descrição dos fatos, ao contribuinte foi oferecido amplo direito de defesa, ainda mais que este foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela



generalidade, tendo apresentado perfeito enquadramento do tipo fiscal, é suficiente para validar o lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados, identificando a fonte do crédito, o valor, a data e demonstrando de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL.

Por tratar-se de tributação mais benéfica ao contribuinte, as receitas advindas da atividade rural devem ser comprovadas. O fato de o contribuinte ter auferido no Ano-calendário rendimentos, preponderantemente, desta atividade não permite concluir que os depósitos existentes em sua conta referem-se a esta mesma atividade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO.

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.

TAXA SELIC - INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Cientificado da decisão de primeira instância, Ademilson Marcos Facholi interpôs Recurso Voluntário (fls. 1722/1799), reiterando os mesmos argumentos já apresentados na Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar

Decadência

O recorrente suscita decadência na forma do § 4 do art. 150 do CTN, relativamente ao período de janeiro a novembro de 2001.

Inicialmente, cabe o registro que este Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda ao atribuir à pessoa física e jurídica a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação. E o § 4º do art. 150 do CTN, fixa prazo de homologação de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, no caso em que a lei não fixar outro limite temporal. Transcreve-se o art. 150, § 4º do CTN:

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na inoccorrência de dolo, fraude ou simulação aplica-se ao lançamento o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Todavia, a omissão de rendimentos de que trata o presente lançamento deve ser apurada em bases mensais e tributada na declaração de ajuste anual.

Assim, durante o ano-calendário o sujeito passivo submete à tributação os rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual, ou seja, no encerramento do ano-calendário (31/12/2001). É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído, por ser do tipo complexo (complexivo), completando, portanto, no último dia do ano.

Diferentemente do que prega a defesa, por meio da doutrina colacionada, o referido entendimento está pacificado no Conselho de Contribuintes conforme se extrai do seguinte julgado:

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR COMPLEXIVO - A regra de incidência prevista na



lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. (Acórdão 106-17130)

Assim, o fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário de 2001 perfez-se em 31 de dezembro daquele ano. Sendo assim, o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência inicia-se em 01 de janeiro de 2002 e, considerando o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento, a data fatal completa-se em 31 de dezembro de 2006. Destarte, como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 20 de dezembro de 2006, fls. 1657, o crédito tributário constituído pelo lançamento, relativo aos meses de janeiro a novembro de 2001, não havia sido atingido pela decadência.

Nulidade na Constituição da Exigência Fiscal

Persevera o recorrente na tese de que houve erro na constituição da exigência, conforme se extrai da análise dos valores constantes da planilha (fls. 425/765) e transportadas às fls. 1260/1521, pois, segundo seu ponto de vista, a fiscalização considerou como depósitos não comprovados, além daqueles que o recorrente efetivamente não conseguiu comprovar, a somatória daqueles cuja comprovação foi realizada. Para materializar seu inconformismo junta demonstrativo de fls. 1751/1799, consignando apenas os depósitos que não foram comprovados.

Compulsando os autos, verifico, pois, que razão não lhe assiste. A planilha de fls. 1260/1521 confeccionada pela autoridade fiscal, em seu lado esquerdo, descreve os “créditos bancários” totalizados diariamente em seu movimento financeiro. Por sua vez, seu lado direito representa todas as receitas obtidas diariamente pelo contribuinte. Desta feita, nas hipóteses em que ocorreu saldo negativo a fiscalização corretamente presumiu a omissão de rendimentos.

Assim, os valores constantes da planilha de fls. 1260/1521 demonstram, diariamente, a situação fiscal do recorrente que serviu de base para a constituição da exigência.

Mérito

Omissão de Rendimentos – Depósitos Bancários

A autoridade fiscal constituiu a exação na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 que estabeleceu, a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos, sempre que o titular 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.

Entretanto, alega o suplicante que a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários deve ser tributada à razão de 20%, haja vista ser a atividade rural seu ofício preponderante, conforme amplamente demonstrado nos autos.

Pelo que se extrai da Declaração de Ajuste Anual - ano-calendário 2001, bem como de todas as peças processuais, o recorrente possui de fato e de direito sua ocupação principal ligada à atividade rural. Verifica-se, ainda, que o contribuinte possui nove fazendas,

perfazendo cerca de 14.000 ha., sendo que o rendimento rural representa 99% do total da receita declarada.

Por outro lado, não houve por parte do Fisco qualquer evidência de que os rendimentos omitidos advêm de atividade diversa da rural.

Assim, especificamente neste caso, a falta de comprovação dos créditos efetuados em seu movimento bancário não autoriza a reclassificação das receitas declaradas para rendimentos comuns, sujeitos à tabela progressiva.

Ademais, a autoridade julgadora não pode restringir seu exame ao que foi trazido ou provado, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Nessa esteira bem pondera Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari em seu livro *Processo Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 2ª edição, Pág. 109:

Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Destarte, em homenagem ao princípio da verdade material, consubstanciado na subsunção do fato à norma, deve-se tributar como atividade rural as omissões consideradas pela autoridade autuante como depósitos bancários de origem não comprovada.

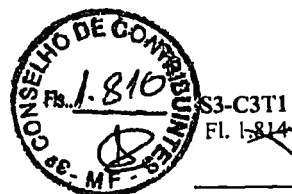
Princípio da Verdade Material – Subsunção do Fato à Norma

O processo administrativo busca essencialmente a verdade material, razão pela qual o órgão de julgamento deverá apreciar livremente a prova, podendo, se for o caso, propor diligências necessárias à elucidação dos fatos.

Por outro lado, o lançamento deve-se sujeitar ao controle da legalidade, princípio que permeia todos os atos administrativos. Não por acaso o Código Tributário Nacional determina, por meio dos seus arts. 145, 146 e 149, as formas legais de revisão do lançamento.

No caso em apreço, pela ausência de esclarecimentos adequados e/ou falta de documentação comprobatória, entendeu a autoridade fiscal que a melhor subsunção do fato à norma, consistia em tributar as omissões de rendimentos na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, como depósito bancário.

Ressalte-se que a exigência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, refere-se a uma espécie de tributação residual, visto que ninguém paga tributo, espontaneamente, sob a forma de depósito bancário ou passivo fictício, estouro de caixa, pagamento sem causa etc., por



este motivo, entendeu a autoridade fiscal, dada à circunstância, que esta modalidade de tributação é a que melhor subsumiu o fato à norma.

Todavia, em sua peça recursal, insurge o suplicante contra o lançamento, alegando que toda a omissão advém da atividade rural e, por este motivo, deve-se tributar a diferença levantada pelo Fisco como tal.

Por outro lado, não parece razoável, em sede de contencioso administrativo, anular integralmente determinado procedimento, quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade fiscal, mormente como uma estratégia de defesa, esclarecimentos e documentos essenciais à correta subsunção do fato à norma.

Assim, quando a autoridade sob tais circunstâncias comete um erro de fato, deve-se, por oportuno, ser corrigido pela Administração e como se trata de crédito tributário esta tarefa foi reservada aos órgãos julgadores administrativos.

Então, repise, não tem sentido anular lançamento legalmente válido, ou seja, sem qualquer laivo de lesividade, mormente quando as peças fiscais foram produzidas e revisadas utilizando a interpretação e os critérios jurídicos vigentes ao tempo da ocorrência dos fatos tributários.

Constatado, portanto, erro de fato, urge a necessidade de correção pelo órgão julgador, que possui competência específica para a aferição da validade/legalidade dos atos administrativos. Destarte, o julgamento administrativo deve-se guiar pelo princípio do formalismo moderado.

Assim sendo, não pode a autoridade julgadora se esquivar de subsumir adequadamente o fato à norma, principalmente por se tratar do mesmo tributo, ou seja, IRPF, do mesmo sujeito passivo e ativo, e de fatos incontroversos, admitido pelo próprio autuado, a luz das informações e documentos carreados em sua peça recursal.

Não se pode perder de perspectiva que no momento em que a autoridade revisora enquadra devidamente os fatos está, em verdade, valorizando as provas apresentadas em busca da almejada verdade material, mesmo que isso implique em alteração no "quantum" apurado pela fiscalização.

Tenho que, no caso em apreço, a imutabilidade do lançamento constitui um argumento logicamente inconsistente e inválido. A possibilidade de o órgão julgador administrativo reduzir a base de cálculo representa a verdadeira segurança jurídica amparada pelo princípio da verdade material.

Ademais, a redução da base de cálculo, não implica em novo lançamento, prerrogativa exclusiva da autoridade lançadora, mas a subsunção adequada do fato à norma. Nessa senda, o Princípio da Verdade Material autoriza o órgão julgador a adequar a realidade fática à norma tributável, não implicando tal conduta em inovação do lançamento.

Ressalte-se, ainda, que em nenhuma hipótese a autoridade administrativa julgadora está autorizada a majorar pretensão tributária.

Por fim, de acordo com os elementos de prova constantes nos autos, bem como o reconhecimento pelo próprio sujeito passivo de que a omissão de rendimento provém da atividade rural, deve-se reduzir a base de cálculo a 20%.

Multa Aplicada

O contribuinte insurge, ainda, contra a aplicação da multa de 150% sobre o imposto apurado, pois, segundo assevera, não houve prova de que o recorrente tenha praticado qualquer fraude contra o Fisco.

De pronto, verifico que a multa qualificada se deu em razão do disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, que preceitua, *in verbis*:

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, o art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, prescreve:

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 do 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.

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% sobre a omissão de rendimentos da atividade rural, pois entendeu configurado o evidente intuito de fraude.



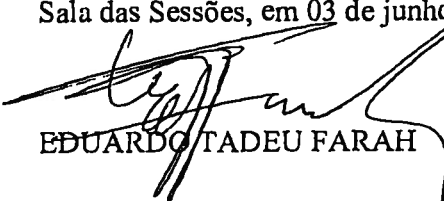
Todavia, discordo do entendimento esposado autoridade autuante. Para a inequívoca caracterização do intento doloso deve estar presente a vontade livre e consciente do sujeito passivo em fraudar. Como não há outro elemento nos autos capaz de demonstrar a intencionalidade de sua ação, não há como considerar a qualificadora para os valores lançados. Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício deverá ser minuciosamente justificada e, principalmente, comprovada nos autos.

Desta forma, como a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada. Assim, a multa deve ser reduzida a 75%.

Ante o exposto voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito dar parcial provimento ao recurso reduzindo para 20% a base de cálculo relativa à omissão de rendimentos relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada e desqualificar a multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009


EDUARDO TADEU FARAH

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Redator-designado

Ouso divergir do entendimento manifestado pelo Ilmo. Sr. Conselheiro Relator quanto ao mérito do recurso, pelos mesmos motivos que justificaram o provimento do Recurso 159.865, interposto por Celso Adriano Facholi, julgado nesta mesma reunião de junho de 2009, do qual fui relator.

Na ocasião, proferi o seguinte voto:

“Alega o Recorrente, em apertada síntese, que (i) os fatos geradores de 31/01/2001 a 30/11/2001 já estariam alcançados pela decadência; (ii) teria havido erro na elaboração da planilha de fls. 1260 e seguintes, eis que teria o auditor fiscal considerado como depósitos de origem não comprovada o somatório diário dos valores que teriam sido justificados pelo contribuinte, gerando, por conseguinte, um erro no montante do tributo devido; (iii) os depósitos de origem não comprovada, por serem receita advinda da atividade rural, deveriam ter sido tributados à razão de 20%, e não em sua integralidade, como foi feito *in casu*; (iv) os valores declarados pelo contribuinte em sua declaração de ajuste como receita de atividade rural deveriam ter sido considerados como origem dos depósitos, independentemente de sua correspondência em valores e datas com aqueles apontados pelo agente fiscal; (v) as receitas advindas da cobrança de juros pelo contribuinte, no que toca ao período entre 01/2001 e 11/2001 teriam sido alcançadas pela decadência; e, por fim,

(vi) não havendo sido demonstrados os pressupostos jurídicos para majoração da multa, deveria ela ser reduzida ao patamar de 75%.

(i) Decadência

Sustenta o Recorrente, em seu arrazoadado, que uma interpretação sistemática do disposto pela Lei Federal 7.713/89 e dos parágrafos 1º a 4º do artigo 42 da Lei 9.430/96 levariam ao entendimento de que o fato gerador do IRPF seria mensal e, por conseguinte, estariam os valores referentes aos meses de janeiro a novembro de 2001 alcançados pela decadência.

Em que pese todo o esforço do ora Recorrente, é cediço que o imposto de renda é tributado em base anual, muito embora haja antecipação do devido, mensalmente, no sistema conhecido como de bases correntes. Com efeito, a despeito da discussão que pretendeu o Recorrente trazer à baila a respeito da existência de fatos geradores complexivos e instantâneos, fato é que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já pacificou o entendimento de que o aspecto temporal da hipótese de incidência deste tributo ocorre no dia 31/12 de cada ano, à exceção dos casos em que a legislação determina o recolhimento definitivo na fonte, como é o caso dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos, na forma disposta pelo art. 21 da Lei 8.981/91.

Nesse sentido, cumpre trazer à baila o seguinte acórdão proferido por esta colenda câmara, *in verbis*:

“IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - O prazo para a autoridade fiscal constituir o crédito tributário é aquele fixado no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Exceto nos casos de tributação exclusiva de fonte, o fato gerador do IRPF ocorre no dia 31/12 do respectivo ano-calendário, sendo este o termo inicial da contagem quinquenal, quando não há hipótese de dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário 153.546, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, julgado em 05/11/2008)

Nesse passo, sendo certo que o aspecto temporal do IRPF refere-se ao dia 31/12 de cada ano, o prazo final para lavratura do auto de infração referente ao ano-calendário de 2001 seria o dia 31/12/2006, tomando-se por critério a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo sido intimado o contribuinte em 20/12/2006, não há que se falar em decadência.

(ii) Alegação de Erro na Planilha dos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Aduz o Recorrente que teria havido um equívoco do auditor fiscal ao elaborar a planilha de depósitos de origem não comprovada, de forma a computar não apenas os depósitos que não teriam sido justificados em coincidência de valores e datas, mas também o somatório referente àqueles que o contribuinte teria logrado êxito em demonstrar a origem.

Acosta aos autos, igualmente, planilha que evidenciaria o equívoco perpetrado pela autoridade fiscal, apontando apenas os valores que não teriam sido comprovados pelo Recorrente.

Pois bem. Movendo-se ao exemplo dado pelo contribuinte em sua impugnação, afirma este que “ao verificar quais créditos do Bradesco não estavam



"justificados", para ser transportada para a planilha de fls. 1260, logo na primeira linha (R\$ 21.836,65) não havia a complementação de dados, entendendo assim o elaborador da planilha de fls. 1260, que aquele valor (R\$ 21.836,65) era um dos "não justificados". Ledo engano, todavia" (fl. 1677).

Cotejando-se os argumentos expendidos pelo Recorrente com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1643/1649, o que se percebe é que os depósitos efetivamente comprovados pelo contribuinte não foram considerados pelo agente fiscal na elaboração do cálculo do tributo devido.

Com efeito, basta olhar para o próprio exemplo do contribuinte para chegar-se a esta conclusão. Nesse passo, o valor apontado como crédito em conta do contribuinte no Bradesco, no valor de R\$ 21.836,65, referente ao dia 02/01/2001, chega a ser superior do que todo o montante apurado pelo auditor fiscal para o mês em referência.

Nesse sentido, verifica-se que o valor total dos depósitos de origem não comprovada apurados na planilha de fls. 1646 para o mês de janeiro foi de R\$ 21.690,85, montante inferior àquele que o contribuinte se referiu, atinente ao dia 02/01/2001, no valor de R\$ 21.836,65.

Assim, ao contrário do que possa ter parecido ao Recorrente, o auditor fiscal não considerou como depósito de origem não comprovada o somatório dos montantes justificados pelo contribuinte. Tanto isto é verdade que o exemplo destacado pelo Recorrente possui valor inclusive superior ao montante total imputado ao contribuinte no mês de janeiro como de origem não comprovada.

Sendo assim, não restando comprovado o erro mencionado pelo Recorrente, não há que se fazer qualquer reparo ao montante apurado pela fiscalização a título de depósito bancário de origem não comprovada.

(iii) Alegação de Utilização da Base Presumida de Renda da Atividade Rural no que toca aos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Assevera o Recorrente que, por serem as receitas percebidas pelo contribuinte decorrentes do exercício da atividade rural, os depósitos de origem não comprovada deveriam ter sido tributados sobre a base presumida de 20%, e não sobre o montante total creditado em sua conta-corrente.

Para a apreciação do argumento expendido pelo Recorrente, cumpre esclarecer os aspectos fáticos subjacentes à alegação, sem os quais impossível será a análise de sua veracidade.

Inicialmente, cumpre referir que o presente auto de infração, lavrado em face do Sr. Celso Facholi, tem origem no MPF n. 08.1.05.00-2006-00177-5, expedido em virtude de fiscalização efetuada em face do Sr. João Carlos Facholi, irmão do Recorrente. No curso daquele procedimento, observou-se, a partir dos ofícios encaminhados pelas instituições financeiras, que parte das contas-correntes do primeiro fiscalizado, no Banco do Brasil, Banco Santander Banespa, Bradesco, Itaú e HSBC, era de titularidade conjunta com seus três irmãos, Ademilson Marcos Facholi, José Luiz Facholi e Celso Adriano Facholi.

De posse dessas informações, foram lavrados autos de infração distintos em face de cada um dos irmãos, considerando-se como receita individual de cada um o montante de 25% daquelas quantias apuradas como omissão de rendimentos pela fiscalização.

Igualmente foi apurado pela fiscalização, consoante se extrai do Termo de Verificação Fiscal, o seguinte:

“O contribuinte, juntamente com seus irmãos (vide item 3), exploraram diversos imóveis rurais como proprietários (atividade principal pecuária, vide anexo da atividade rural, fl. 1636) e também na condição de parceiros e arrendatários (produtores de sementes de capim);

(...)

“Pelo visto, a maior parte dos créditos bancários teve sua origem justificada em receita decorrente da exploração da atividade rural e que parte significativa dessa receita não foi transcrita no anexo da atividade rural (fl. 1636), conforme demonstrativo de fls. 945 a 950” (fls. 1644 e 1646).

Nesse sentido, consoante se observa dos documentos acostados às fls. 695 a 778, efetivamente o Recorrente e seus irmãos firmaram uma série de contratos agrícolas de parceria, de arrendamento e de comodato, para o cultivo de determinadas sementes, especialmente a brachiária, recebendo pela atividade determinada receita, repartida entre os irmãos.

No exercício da atividade agrícola, movimentaram os quatro irmãos, conjuntamente, montante comprovadamente superior a R\$ 12.000.000,00, valor este significativamente superior ao total apontado como depósito de origem não comprovada, referente a pouco mais de R\$ 1.300.000,00, isto é, aproximadamente R\$ 350.000,00 para cada irmão.

A partir do conjunto probatório trazido aos autos, pode-se perceber, com hialina clareza, que as contas detidas em conjunto pelos irmãos junto ao Banco do Brasil, Bradesco, HSBC, Itaú e Santander Banespa foram abertas com o nítido intuito de movimentar os valores decorrentes do exercício da atividade rural exercida pelos irmãos em conjunto. Esta conclusão não apenas decorre do que o próprio auditor fiscal deixou consignado no Termo de Verificação Fiscal, mas, igualmente, afigura-se como decorrência lógica do fato de estarem todas as contas abertas no nome dos quatro irmãos.

Por outro giro, sendo certo que os irmãos exercem, efetivamente, em conjunto, a atividade rural, e que as contas objeto do presente auto de infração têm titularidade conjunta destes, tem-se que existe um fortíssimo indício de que referidas contas foram abertas com o escopo de movimentar valores decorrentes das atividades por eles exercidas. Referido indício, após a juntada de diversos documentos pelo contribuinte, subiu ao patamar de prova jurídica, eis que devidamente demonstrado que a quase totalidade dos depósitos guardava correlação com as notas fiscais emitidas pelos irmãos.

Com fundamento neste aspecto, no sentido de que efetivamente as contas-correntes em referência eram utilizadas pelo Recorrente e por seus irmãos para movimentar os valores percebidos pelo exercício da atividade rural, tenho para mim que todos os depósitos eventualmente não comprovados com coincidência de datas e valores deveriam ter sido tributados como oriundos da atividade rural.

Com efeito, analisando o quanto disposto pelo artigo 42 da Lei 9.430/96, já tivemos a oportunidade de salientar que referido dispositivo legal introduziu a presunção de que depósitos feitos em conta-corrente de titularidade do contribuinte, quando não devidamente comprovados, seriam considerados renda deste. Trata-se,



como se vê, da equiparação, pelo ordenamento, quando atendidos os pressupostos legais exigidos, do conceito de receita bruta e de renda.

No entanto, referida presunção, especialmente porque o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita, é relativa, ou *juris tantum*, cabendo ao contribuinte afastá-la mediante produção de prova em contrário.

Nesse passo, no que toca à apreciação da prova, a legislação referente ao processo administrativo fiscal federal, Decreto 70.235/72, incorporou a teoria do livre convencimento motivado, isto é, a corrente já consagrada no Código de Processo Civil em seu art. 131, segundo a qual a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento à luz dos elementos contidos nos autos. Nesse sentido, cumpre trazer à baila o disposto pelo art. 29 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Com supedâneo no aduzido, entendo que, à vista dos documentos acostados aos autos e diante do próprio entendimento exarado pelo auditor fiscal no Termo de Verificação Fiscal, conforme trazido à colação, os depósitos bancários realizados nas contas-correntes objeto do presente auto de infração referem-se às receitas obtidas pelo exercício da atividade rural, mesmo porque não faria sentido que outras receitas do contribuinte, não relacionadas ao exercício conjunto com seus irmãos da atividade rural, fossem creditadas em contas conjuntas com estes.

Nesse passo, tenho para mim que, muito embora não tenha o contribuinte produzido prova correlacionando, minuciosamente, os depósitos efetuados com notas fiscais por ele emitidas, tais valores relacionavam-se com o exercício da atividade rural, de maneira que deveriam, portanto, ter sido tributados à razão de 20% e não em sua totalidade, em estrita consonância com o disposto pelo 5º da Lei 8.023/90.

Não o tendo feito, não compete a este órgão fazê-lo. Senão vejamos.

Com efeito, como se sabe, o direito pátrio, no que toca à possibilidade de revisão dos atos administrativos de lançamento tributário, estabeleceu uma profunda diferença entre as atribuições do agente fiscal, a quem incumbe lançar o crédito tributário de ofício no caso de constatar a ocorrência da hipótese de incidência do tributo, e as dos órgãos julgadores (Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), aos quais incumbe o mister de aferir a validade da constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Note-se, por oportuno, que a competência dos órgãos julgadores limita-se a aferir a validade do lançamento, não cabendo a eles, acaso verifiquem alguma incorreção, efetuar lançamento complementar ou acertar vícios constantes do ato administrativo apreciado. Incumbe aos órgãos julgadores, pois, com fulcro no direito de petição constitucionalmente estabelecido (art. 5º, XXXIV, ‘a’, da CF), a prática de atos secundários, reapreciando os termos do lançamento.

Para que se compreenda o exposto, cumpre colacionar, muito embora extensa, a lição de Alberto Xavier, *in verbis*:

“Nesse contexto, reveste-se de especial relevância no Direito Tributário brasileiro a distinção entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento; os órgãos de lançamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos

primários em que o lançamento se traduz; os órgãos de julgamento têm competência exclusiva reservada para a prática dos atos secundários, de reapreciação dos primeiros.

“No processo de impugnação administrativa de tributos federais, a lei atribui a competência para o julgamento a órgãos destituídos do poder de praticar o lançamento (as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento e os Conselhos de Contribuintes) e, como veremos, não é admissível a ‘reformatio in pejus’, pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas da anulação ou da confirmação, não podendo jamais revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar).

“Pode, pois, afirmar-se que no processo administrativo de impugnação se exerce uma cognição restrita, visando exclusivamente a anulação do lançamento e não a sua reforma ou substituição. Trata-se, porém, de figura distinta da cassação, pois nesta a reapreciação do ato impugnado é restrita a questões de direito, enquanto a revisão abrange igualmente questões de fato.

(...)

“Pode, pois, concluir-se que o recurso de revisão pelo qual se opera a impugnação administrativa do lançamento entra nos moldes de um processo constitutivo de anulação” (XAVIER, Alberto. Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro:Forense, 1999. pp. 311-313).

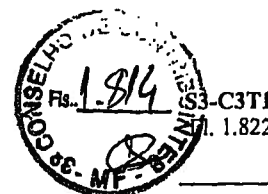
Exatamente por esta razão, não se pode pretender alterar, em sede recursal, o enquadramento legal conferido pelo agente fiscal, como no caso em tela. Efetivamente, se restou comprovado que os valores depositados na conta-corrente do Recorrente referem-se a receitas da atividade rural, deveria o auto de infração ter sido lavrado com fundamento no artigo 5º da Lei 8.023/90, sendo inviável, por não ser de competência desta Câmara modificar os fundamentos do lançamento.

A este respeito, cumpre colacionar breve excerto do voto vencedor do Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, proferido nos autos do Recurso Especial do Procurador n. 104-142.441, *in verbis*:

“Ao avaliar a prova dos autos, a Douta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes identificou que não se tratam de depósitos bancários de origem não justificada, mas sim de rendimentos provenientes da atividade rural que foram omitidos.

“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 a 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 o 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, a



Quarta Câmara fez um novo lançamento e ao mesmo tempo proferiu julgamento em relação ao seu próprio lançamento" (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Quarta Turma, Recurso Especial do Procurador n. 104-142.441, Relator Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 07/10/2008).

Assim é que, tendo em vista que não compete a este órgão administrativo corrigir o fundamento legal utilizado pelo agente fiscal para lavrar o auto de infração, faz-se mister a anulação do crédito tributário lançado *in casu*, à luz de todo o aduzido."

Pelos mesmos motivos, voto no sentido de DAR provimento ao presente recurso, para julgar improcedente o lançamento.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA