



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

**Processo n°** 15940.000160/2007-91  
**Recurso n°** 166.412 Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-00.182 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de julho de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** CELSO ADRIANO FACHOLI  
**Recorrida** 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE** - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

**ARBITRAMENTO - ATIVIDADE RURAL - ESCRITURAÇÃO EXIGIDA** - O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual é mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência. Assim, se o contribuinte for intimado a apresentar o Livro Caixa a que estava obrigado a escriturar, e não tendo cumprido a exigência, é cabível o arbitramento realizado com base no parágrafo 2º do artigo 18, da Lei nº 9.250, de 1995.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996** - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL -** Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS 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.

**APURAÇÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -** É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores relativos à receita bruta da atividade rural, apurados durante o procedimento fiscal, e lançados de ofício pela autoridade lançadora.

**SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE -** A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo aos depósitos bancários de origem não comprovada, os valores de R\$ 33.021,29; R\$ 372.737,54 e a integralidade lançada, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, e desqualificar, quando for o caso, a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negava provimento ao recurso e Antonio Lopo Martinez, que apenas desqualificavam a multa de ofício.



NELSON MALLMANN

Presidente e Relator

28 AGO 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN (Presidente da Turma), MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD (Vice Presidente da Turma).

## Relatório

CELSONO ADRIANO FACHOLI, contribuinte inscrito no CPF/MF 080.378.018-45, com domicílio fiscal no município de Santo Anastácio, Estado de São Paulo, à Rua Engenheiro Maylaski, nº 48, jurisdicionado a DRFB em Presidente Prudente - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 5063/5083, prolatada pela Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 5087/5107.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 10/09/07, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 4985/4999), com ciência via AR, em 12/09/07, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.518.284,50 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos das multas de lançamento de ofício qualificada de 150% e normal de 75%, bem como, dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2003 a 2005, correspondente aos anos-calendário de 2002 a 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL:** Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural, conforme consta do item 39, letra “d”, do incluso Termo de Verificação Fiscal de fls. 4975/4984. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º (com redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 9.250, de 1995), 4º, 6º, 13º e 22, da Lei nº 8.023, de 1990; artigos 9, 17, 18, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.250, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito (contas correntes conjuntas), mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme consta do item 39, letra “a” do incluso Termo de Verificação Fiscal de fls. 4975/4984. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**3 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS:** Omissão de rendimentos provenientes de pessoas físicas e jurídicas, relacionadas com juros incidentes sobre créditos recebidos via cobrança bancária, conforme consta do item 39, letra “c”, do incluso Termo de Verificação Fiscal de fls. 4975/4984. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990.

**4 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO:** Multa exigida isoladamente em razão da falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física devido a título de carnê-leão, conforme consta do item 39, letra “e”, do incluso Termo de Verificação Fiscal de fls. 4975/4984. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 combinado com os artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 4975/4984, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em razão da apuração de movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados (fls. 53/57), foi solicitada do contribuinte João Carlos Facholi a apresentação dos extratos bancários que deram origem à movimentação financeira efetuada no decorrer dos citados anos-calendário, cujos dados foram levantados a partir de informações internas disponíveis (dossiê integrado – DCPMF);

- que em resposta, referido contribuinte apresentou os extratos solicitados, acompanhados de declarações firmadas pelas instituições financeiras, e cartões de assinaturas, indicando tratar-se de contas conjuntas mantidas em seu nome e de seus irmãos Ademilson Marcos Facholi, José Luiz Facholi e Celso Adriano Facholi;

- que os créditos bancários, que tiverem sua origem comprovada em rendimentos não computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (no caso da atividade rural e juros), conforme disposto no inciso II, do § 1º, do artigo 849 do RIR/99;

- que através do Termo de Início de Fiscalização de fls. 7/8, o contribuinte Celso Adriano Facholi foi intimado a apresentar os livros de escrituração da atividade rural, bem como esclarecer se a receita declarada nos anexos da atividade rural abrangia somente as propriedades identificadas nos citados anexos e, em caso positivo, informar a razão da omissão de receita auferida em imóveis explorados na condição de parceiro e arrendatário;

- que conforme consta da resposta datada de 31/10/2006, o intimado deixou de apresentar os livros de escrituração da atividade rural. Por outro lado, pelo que se depreende da leitura da citada resposta, a receita bruta declarada guarda relação com os imóveis indicados nos anexos da atividade rural;

- que, deve ser destacado que, em razão da falta de apresentação do livro de escrituração, o rendimento tributável será arbitrado à razão de vinte por cento da receita bruta auferidas nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, com fulcro no § 2º, do artigo 60, do RIR/99;

- que, em 31/05/2007, o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre os créditos bancários não comprovados e a esclarecer se a receita bruta relacionada com a venda de semente de capim originou, única e exclusivamente, da exploração da atividade rural na condição de produtor rural ou envolveu, também, a aquisição de sementes de terceiros. Também foi intimado a informar as vendas pendentes de recebimento;

- que o contribuinte, ao não informar, nos respectivos meses, no anexo da atividade rural (anos-calendário de 2002, 2003, 2004), a quase totalidade da vultosa receita bruta auferida proveniente de imóveis explorados como parceiro e arrendatário, o fez com a intenção de impedir ou retardar, ainda que, parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, no caso, rendimento tributável relacionado com a exploração da atividade rural, restando configurado a conduta descrita como sonegação fiscal, conforme definido no artigo 71, inciso I da Lei nº 4.502, de 1964, justificando-se, por conseguinte, a aplicação da multa prevista no artigo 44,

inciso II da Lei nº 9.430, de 1996. Na verdade, trata-se de prática reiterada, praticada nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004. O mesmo argumento é válido no que diz respeito aos rendimentos omitidos provenientes de juros recebidos via cobrança bancária.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 17/09/07, a sua peça impugnatória de fls. 5022/5024, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que na data do lançamento (11/09/2007) a Fazenda Pública já havia perdido o direito de constituir o crédito tributário, dos períodos de janeiro a agosto de 2002, por ter se operado a decadência prevista no § 4º, do artigo 150 do CTN;

- que sendo o imposto de renda pessoa física modalidade de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador;

- que na descrição dos fatos e enquadramentos legais do auto de infração, constam fatos geradores mensais ocorridos no último dia de cada mês. Nestas condições, os créditos correspondentes aos fatos geradores de 31/01/2002 até 31/08/2002, já estavam extintos por ocasião da consumação do lançamento 11/09/2007 (data da ciência);

- que, quanto a omissão de rendimentos da atividade rural, é de se dizer que para a apuração da receita bruta auferida nos exercícios fiscalizados o auditor relacionou todas as notas fiscais, provenientes de imóveis explorados como parceiro ou arrendatário, resultando, os 255 que lhe cabe no seguinte: ano de 2002 – R\$ 4.191.439,84; ano de 2003 – R\$ 5.296.839,36 e ano de 2004 – R\$ 4.680.949,58;

- que cabe enfatizar que o auditor relacionou nas planilhas, toda a receita bruta, de todas as fazendas. Portanto a receita que foi tributada no Auto de Infração, corresponde à importância total auferida no período, sem descontar os valores já declarados nos anexos da atividade rural das declarações anuais;

- que conforme se observa das declarações de Imposto de Renda Pessoa Física apresentadas regularmente à SRF, foram declaradas como receita bruta da atividade rural, dos anos de 2002, 2003 e 2004, as importâncias de R\$ 886.242,85, R\$ 806.493,83 e R\$ 1.282.606,87, respectivamente;

- que observa-se que a autoridade fiscal considerou e lançou como omissão de rendimentos da atividade rural, os valores relativos a todos os comprovantes de receita representados por notas fiscais de produtor, sem levar em consideração as declarações apresentadas, inclusive com a aplicação da exorbitante multa de 150%;

- que os valores das receitas declaradas devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento, e ou considerados para justificar créditos de origem não comprovada, caso o entendimento não seja pela anulação do lançamento;

- que cabe esclarecer que a Lei nº 9.430, de 1996, exige a comprovação da origem dos depósitos bancários, e não a coincidência de datas e valores e, assim sendo, a receita declarada no Anexo da Atividade Rural deve ser integralmente aproveitada para justificar depósitos bancários, independentemente, da coincidência de datas e valores. No

entanto, este fato não foi observado pelo fisco que, equivocadamente, deixou de considerar a receita declarada como prova da origem de igual soma de depósitos bancários;

- que consoante ficou consignado no relatório, ao apurar a omissão de receita da atividade rural, a autoridade fiscal aplicou a multa agravada de 150%, sob o fundamento de que o contribuinte teve a intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento dos fatos geradores, pela autoridade fiscal;

- que se o contribuinte omitiu rendimentos, por este ilícito a lei prevê a multa de 75%. Portanto, se houve apuração de rendimentos não declarados, representados por notas fiscais regularmente emitidas, não há que se falar em fraude ou dolo, mas de declaração inexata, cuja infração deve ser punida com a multa normal;

- que conforme já mencionado no preâmbulo desta defesa, o impugnante foi autuado porque, segundo entendimento do auditor fiscal, o impugnante teria omitido rendimentos caracterizados por valores creditados em contas de depósito, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, não teria comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- que ocorre que os valores encontrados pelo autuante, que serviram de base de cálculo para o lançamento fiscal, estão incorretos. Houve equívoco na apuração de créditos bancários não justificados, relacionados com a movimentação financeira mantida em conjunto, sendo certo que em determinados meses foram lançados equivocadamente, a título de omissão de rendimentos por depósitos bancários não comprovados, créditos de origem devidamente justificada;

- que se todas as notas fiscais de produtor relacionadas pelo Auditor-Fiscal na planilha denominada "DEMONSTRATIVO DA RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE RURAL (GADO E SOJA)", foram tributadas como receita da atividade rural, de toda evidência que estes valores deveriam ser computados para justificar os créditos e depósitos havidos na conta corrente do impugnante;

- que se nenhum dos argumentos anteriores for acatado, hipótese que se admite apenas como argumento, ainda assim, a omissão de receita, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, deverá ser tributada a razão de 20% do valor apurado, e não da forma como foi tributada pelo fisco, ou seja, 100% da receita omitida.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sexta Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que alega o suplicante que, submetendo-se o imposto de renda pessoa física ao lançamento por homologação, o prazo para fisco realizar o lançamento é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador e, sendo mensal o fato gerador do imposto de renda pessoa física, já teria decaído, no caso em foco, o direito à realização desse lançamento, no que diz respeito aos fatos geradores de 31/01/2002 a 31/07/2002;

- que no caso concreto, para o ano-calendário de 2002, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 31/12/2002 e, portanto, na data da ciência pelo contribuinte da

lavratura do auto de infração, ou seja, 12/09/2007, não havia ainda se extinguido o direito da Fazenda Pública lançar o imposto, direito este que só iria expirar em 31/12/2007;

- que ressalte-se, ainda, que a indicação dos meses no auto de infração é para fins de apuração das omissões com base nos depósitos bancários e não para apurar o imposto. A disposição contida no parágrafo 4º, do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996 deve ser interpretada de modo sistêmico e não divorciada das outras normas do IRPF;

- que, inicialmente, convém registrar que o contribuinte não contestou o mérito relacionado com a infração que gerou o lançamento do imposto de renda sobre os depósitos bancários decorrentes de rendimentos de juros e também da multa isolada, e, portanto, sendo matérias não impugnadas, deixarão de ser objeto de análise, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, de 1972;

- que no que concerne à alegação do contribuinte, de que na apuração da omissão de rendimentos decorrentes de atividade rural, a fiscalização computou todas as receitas integralmente, sem deduzir os valores já declarados nos demonstrativos da Atividade Rural anexos às respectivas DIRPF, é procedente tal afirmação;

- que, de fato, conforme se constata no item 27 do Termo de Verificação Fiscal, o total das receitas foi computado para fins de aplicação do percentual de 20% para a obtenção da base de cálculo, arbitrando este decorrente da falta de apresentação do Livro Caixa;

- que é 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. Em igual sentido, a inexistência de acréscimo patrimonial 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;

- que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta;

- que o fato de a atividade preponderante do contribuinte ser a atividade rural não permite concluir que os depósitos existentes em sua conta referem-se a esta mesma atividade. Do mesmo modo, fazendo um paralelo, o contribuinte cuja fonte de renda preponderante seja prestação de serviços a pessoas físicas não será tributado, com base nesta presunção de omissão, exigindo-se dele a tributação mensal e aplicando multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão mês a mês;

- que a planilha utilizada pelo contribuinte para contestar o cálculo, fls. 5057/5058 está considerando sobras de recursos do mês anterior, o que é incabível nesta apuração, bem como é irrelevante a informação de que havia disponibilidade em moeda

corrente (declaradas nas respectivas DIRFs), pois não se pode inferir que os depósitos não comprovados nas referidas contas sejam originárias dessa disponibilidade de moeda corrente. Note-se assim, que a fiscalização até aplicou um tratamento favorável ao contribuinte, ao considerar as receitas comprovadas dentro de cada mês, para justificar o total dos depósitos mensais, mesmo sem haver a coincidência de datas e valores. Reputo favorável, porque o entendimento desta Turma da DRJ é de que os créditos bancários devem coincidir em datas e valores com as origens devidamente comprovadas;

- que quanto ao questionamento da aplicação da multa de ofício de 150%, a mesma encontra ressonância na legislação de regência (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996). Tal dispositivo legal prevê a aplicação da multa no percentual de 150%, quando houver constatação de evidente intuito de sonegação, definido nos artigos 71, 72 e 73, todos da Lei nº 4.502, de 1964;

- que indubitavelmente, a prática contumaz do contribuinte (três anos consecutivos), no sentido do não-oferecimento à tributação dos rendimentos detectados a partir da existência de omissão de receita de atividade rural de elevado montante, teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda, ficando, destarte, no presente caso, plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%;

- que as discrepâncias são muito elevadas em relação às receitas declaradas, não sendo razoável que o contribuinte tenha apenas cometido um equívoco, por “falha de controle” como alegou, ou que a omissão tenha sido fruto de um mero esquecimento;

- que a entrega pelo próprio contribuinte de todos os documentos que comprovam esta omissão, longe de favorecer a tese do impugnante de que não houve intuito de fraude, fortalece, ainda mais, a convicção do oposto. O contribuinte sempre esteve de posse de todos estes documentos e somente quando o fisco indagou sobre a sua movimentação financeira e a origem dos créditos em conta é que tais notas foram apresentadas.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

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

**Ano-calendário: 2002, 2003, 2004**

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA.**

O fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, por ser complexo com período anual, ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, expirando o prazo decadencial em 5 (cinco) anos, a contar desta data, nos casos de lançamento por homologação.

**Preliminar rejeitada.**

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE JUROS. MULTA ISOLADA PELO NÃO-RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, ou com a qual o contribuinte concorda, devendo ser mantido o lançamento decorrente.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. VALORES DECLARADOS.

No lançamento relativo à omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, deve ser excluído, do montante tributável apurado, o valor já informado na Declaração de Rendimentos Pessoa Física (no Demonstrativo da Atividade Rural).

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, 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.

#### APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte, as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150%.

*Lançamento procedente em Parte.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/04/08, conforme Termo constante às fls. 5084/5086, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (07/05/08), o recurso voluntário de fls. 5087/5107, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

No presente litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, tão-somente, as irregularidades relativas à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e a omissão de rendimentos da atividade rural, já que o recorrente não contestou na fase impugnatória o mérito relacionado com a infração que gerou o lançamento do imposto de renda sobre os depósitos bancários decorrentes de rendimentos de juros e também da multa isolada, e, portanto, sendo matérias não impugnadas, deixarão de ser objeto de análise nesta fase recursal, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, de 1972.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito total, na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, basicamente, argui: (a) - decadência do direito da Fazenda Nacional constituir créditos tributários relativo ao ano-calendário de 2002 (b) - nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa (enquadramento legal inadequado) e (c) - impossibilidade de realização de tributação sobre os depósitos bancários considerados pela fiscalização como não comprovados, sob o entendimento de que se tratam de recursos oriundos da atividade rural.

Assim, a pedra angular de mérito da questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, à omissão de rendimentos tendo por base depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e omissão de rendimentos da atividade rural.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do

imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de

lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolançamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.<sup>1</sup>

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

**A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido:** Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

**B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido:** Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o

<sup>1</sup> SAKAKIHARA, 1999, p. 584

procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

**C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido:** Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

*IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.*

*DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.*

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

*Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.*

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não servem como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenêuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

*b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, considerando que houve a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, ou seja, aplicação da multa de ofício normal de 75% e o fato gerador ocorreu em 31/12/2002, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2003, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2002, vencendo-se em 31/12/2007 e a ciência do lançamento se deu em 12/09/2007 (fls. 5004), afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu princípios fundamentais no que se refere ao enquadramento legal, é de se dizer que não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

*A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo*

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

*A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a devida vênia, foi o próprio contribuinte que forneceu os dados para que a autoridade lançadora efetuasse o lançamento, sendo que os valores estão individualizados nos Relatórios de Fiscalização, que são partes integrantes do Auto de Infração e que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regradada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

No que diz respeito ao arbitramento do resultado da atividade rural, relativo aos exercícios de 2003 a 2005, correspondente aos anos-calendário de 2002 a 2004, respectivamente, verifica-se dos autos que sobre o montante das receitas de atividade rural comprovadas mediante a apresentação de Notas Fiscais de Produtor Rural, a autoridade lançadora aplicou o percentual de arbitramento de 20% para efeito de determinação do resultado da atividade rural, resultando nos valores a tributar de R\$ 838.287,97; R\$ 1.059.367,87 e R\$ 936.189,92, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Sendo, que no julgamento de Primeira Instância a sua impugnação foi provida parcialmente para que fosse considerado na tributação da atividade rural os rendimentos declarados nas Declarações de Ajuste Anual, nos valores de R\$ 177.248,58; R\$ 161.298,70 e R\$ 256.521,38, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Assim, a diferença entre os valores apurados e o resultado da atividade rural tributado pelo autuado na DIRPF foi mantida como sendo omissão de rendimentos tributáveis da atividade rural.

A Lei nº 9.250, de 1995, que rege sobre o assunto, se manifesta da seguinte forma:

*“Art. 18 – O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade .*

*§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição.*

*§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.*

*§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensando o registro do Livro Caixa.*

Diz, ainda, a Lei 8.023, de 1990:

*Art. 4º - Considera-se resultado de atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.*

*§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.*

*§ 2º Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.*

*Art. 5º - A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando*

*positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.*

*Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.*

Diz, também, a Instrução Normativa SRF n.º 17, de 04 de abril de 1996, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural, o seguinte:

*Art. 22 – O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas será apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimento e demais valores que integram a atividade.*

*§ 1º - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição.*

*§ 2º - A ausência da escrituração prevista no caput implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.*

*§ 3º Quando a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil Reais) é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa.*

*§ 4º O resultado negativo apurado pelas pessoas físicas que optarem pelo disposto no § 3º não poderá ser compensado.*

*§ 5º Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário.*

*Art. 23 A escrituração consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro Caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.*

*(...).*

*§ 4º A escrituração do livro Caixa deverá ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro."*

Vê-se, portanto, que o contribuinte estava sujeito a apurar o resultado da atividade rural e escriturar o Livro Caixa. Tal fato não ocorreu, já que o recorrente não apresentou os respectivos livros devidamente escriturados, quando solicitados através de intimação da autoridade fiscal. Portanto, coube à fiscalização arbitrar a base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, na forma do parágrafo 2º, do art. 18, da Lei n.º

9.250, de 1995. Ou seja, a receita bruta da atividade rural foi apurada através das notas fiscais de produtor apresentadas e que foi dividida por quatro condôminos, resultado a omissão de receita da atividade rural por condômino e que, de acordo com a legislação de regência, se arbitrou em 20% para se apurar a base de cálculo da omissão de rendimentos passível de tributação.

Constata-se que a doutrina e notadamente a jurisprudência administrativa têm sido pacíficas no sentido de que para o reconhecimento dos custos e despesas na atividade rural torna-se necessário que estejam comprovados com documentação idônea, além de atenderem aos critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência à atividade do contribuinte.

O artigo 23 da Instrução Normativa n.º 17, de 1996, dispõe que a escrituração consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro Caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

Desta forma, além do ato da escrituração, o contribuinte deverá, também, comprovar a veracidade das despesas de custeio e os investimentos escriturados nos livros próprios, mediante documentação idônea que identifique o adquirente, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição. Considera-se documentação idônea a nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

A exigência da escrituração não é, como o suplicante deveria saber, uma determinação regulamentar. Ao contrário, é obrigação "ex-lege". O legislador, quando criou, não deixou à Autoridade Administrativa, ou ao intérprete, a alternativa de entendê-la como melhor lhes parecesse.

A controvérsia surge sempre nos casos em que os contribuintes descumprem a obrigação "ex lege" de apurar os rendimentos segundo as normas estabelecidas na Lei n.º 8.023, de 1990 e na Lei n.º 9.250, de 1995. Vale dizer: quando o contribuinte lhe dá causa por descumprir a lei.

Nesta linha de raciocínio, entendo que para se fruir das deduções e reduções consiste na respectiva comprovação e essa comprovação não é somente documental, mas também escritural, na forma do artigo 18 da Lei n.º 9.250, de 1995, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou o inverso, não atendem às exigências legais.

Assim, se a inexistência de tal comprovação decorre de descumprimento de obrigação legal somente imputável ao contribuinte que, de modo algum, pode ser erigido em fator excludente de tributação prevista em lei; então a consequência lógica só poderia ser de se tributar à receita bruta declarada ou apurada.

Tem-se, ainda, que se considera resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-base, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física. Sendo que os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural deverão apurar o resultado, separadamente, na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada um, devendo essas condições serem comprovadas mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos.

Ora, o suplicante, mesmo intimado a apresentar a escrituração da atividade rural, não apresentou a referida escrituração, nada alegando em seu favor. Pacientemente, a autoridade fiscal, concedeu prazos para que o suplicante pudesse recompor os livros, ainda assim nada apresentou, não resta outra alternativa senão cumprir a legislação de regência procedendo o arbitramento com base nos dados disponíveis.

Assim sendo, cabível a apuração anual de omissão de rendimentos na atividade rural, principalmente, quando for respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base. Observando, que a apuração do resultado, admitindo-se que as despesas foram de 80% das receitas auferidas, é uma faculdade do contribuinte, previsto no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, que se converte em forma definitiva na falta de atendimento dos requisitos legais, quais sejam, obrigatoriedade de escrituração do Livro Caixa e comprovação dos valores escriturados.

Quanto ao mérito, sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, é de se dizer que é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das sérias restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão de primeira instância, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da

Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobre de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.*

*§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 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.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-*

*calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).*

*§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

*Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.*

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

*Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:*

*“Art. 42.*

*(...)*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular “.*

Instrução Normativa SRF n.º 246, 20 de novembro de 2002:

*Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.*

*Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.*

*§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.*

*Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.*

*§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.*

*§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.*

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos

rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais acima mencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. 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 da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Desta forma, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como

omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprezada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Desta forma, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Assim, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "jûris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando, tão-somente, na argumentação de que tais depósitos decorreram do exercício da profissão que exerce, ou seja, atividade rural.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referido depósito, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexu causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados ou que pertenciam a

terceiros e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indício e prova, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, que os depósitos bancários não comprovados (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.*

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) é clara a respeito do ônus da prova, pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação como a própria racionalidade. Assim, se de um lado o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas às mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente. Entretanto, durante toda a ação fiscal o contribuinte apenas argumentou que tais depósitos decorreram da atividade rural desenvolvida, todavia, não apresentou provas suficientes para elidir a totalidade do lançamento, restando claro que não fez prova suficiente, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Ora, a princípio, o contribuinte deveria ter comprovado de forma individualizada cada depósito. No entanto, nenhum documento foi apresentado durante a fase impugnatória e nem agora, juntamente com a peça recursal, onde os mesmos argumentos são repetidos.

O fato de a atividade preponderante do contribuinte ser a atividade rural não permite concluir que os depósitos existentes em sua conta referem-se a esta mesma atividade, já que possui outros rendimentos, conforme se constata em suas Declarações de Ajuste Anual de fls. 29/52, onde consta que recebe rendimentos de pessoas jurídicas (Facholi Prod. Com. Ind. Imp. E Expr. Ltda e Potensal Nutrição Animal Ltda). A jurisprudência desta casa está restrita a pessoas que se dedicam exclusivamente a atividade rural como pessoas físicas, não exercendo nenhuma outra atividade a não se ser a de produtor rural pessoal física.

Da análise das peças processuais observa-se no Demonstrativo dos Créditos Bancários não Justificados (fls. 4.889/4.903), na coluna denominada Receita, relaciona todas as receitas de atividade rural comprovadas pelo contribuinte. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, dos créditos havidos em conta foram deduzidos os valores relativos as cheques devolvidos, os valores correspondentes aos créditos justificados por empréstimos, estornos, os juros recebidos (cobrança bancária) e as receitas da atividade rural. O demonstrativo discrimina, por dia, os créditos realizados em cada conta e todas aquelas deduções. No final totaliza cada coluna e calcula o resultado que, se positivo passa para o dia seguinte; se negativo, presume-se omissão (depósitos bancários não comprovados). Não tenho dúvidas de que a fiscalização aplicou um tratamento favorável ao contribuinte, ao considerar as receitas comprovadas dentro de cada mês, para justificar o total dos depósitos, mesmo sem haver a coincidência de datas e valores. Ademais, a fiscalização considerou o saldo positivo das receitas da atividade rural de um dia para o outro, de forma sucessiva, dentro do ano-calendário. Ou seja, o valor da receita bruta da atividade rural que superou os depósitos bancários naquele mesmo dia foi considerado como origem para justificar depósitos para os dias seguintes dentro no mesmo ano-calendário. Podemos citar a título exemplificativo a operação do dia 02/09/2002 às fls. 4.328 e 4.329:

Saldo positivo em 30/08/2002: .....	R\$ 303.091,10
(+) Receita da Atividade Rural do dia 02/09/2002:....	R\$ 163.358,00
Total:.....	R\$ 466.449,10
(-) Depósitos bancários do dia 02/09/2002:.....	R\$ 201.861,76
Saldo positivo em 02/09/2002:.....	R\$ 264.587,34

Como visto, a autoridade fiscal já deu um tratamento verdadeiramente benéfico ao contribuinte, quando considerou compensável para frente o saldo positivo (excesso das receitas da atividade rural sobre os depósitos bancários) sem a necessidade de se provar a coincidência de valores. Assim sendo, no mérito como um todo, a primeira mão, não vislumbro como atender à pretensão do recorrente, já que parece ser possível concluir por uma questão de lógica, que perante o tratamento dado a outros casos que envolvem lançamentos por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, deveria, a princípio, ser negado provimento total ao recurso.

De outro lado, todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal de que, nestes autos, está carente, não por culpa da autoridade lançadora e sim pela situação peculiar estabelecida nestes autos. Ou seja, o autuado, na tentativa de justificar os depósitos bancários apresentou notas fiscais de produtor nos valores de R\$ 16.765.759,36; R\$ 21.187.357,44 e R\$ 18.723.798,33, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente (considerado o valor total do condomínio rural), cujos valores foram incluídos nos Autos de Infrações (dividido por quatro – condomínio), pela autoridade lançadora, como sendo omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, cujos valores foram considerados como origem comprovada para efeitos de exclusão nos valores lançados como sendo omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

É necessário se observar que a receita bruta da atividade rural foi considerada nos demonstrativos de apuração dos créditos bancários não justificados na forma de “fluxo de

caixa” (fls. 4889/4903). Ou seja, somou-se diariamente os créditos bancários e subtraiu-se os cheques devolvidos, os juros, os valores com origem justificada e a receita da atividade rural apurada naquele dia. Se o resultado foi negativo, considerou-se como omissão de rendimentos por depósitos bancários não justificados e o resultado foi positivo o saldo foi utilizado para justificar créditos bancários do dia seguinte e assim sucessivamente dentro do ano-calendário.

Entretanto, nesse processo, quero ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Embora não abandone a idéia de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deva ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de reconhecer a necessidade de excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, nos casos em que a autoridade lançadora deixou de considerar, os rendimentos declarados / lançados ou utilizou critérios que não considerem a totalidade.

Observa-se, que a autoridade lançadora considerou os valores da receita bruta da atividade rural, relativo as notas fiscais de produtor apresentado pelo suplicante, durante a fase do procedimento fiscal. Entretanto, o critério utilizado prejudicou o suplicante, já que a autoridade fiscal ao utilizar o critério do tipo “fluxo de Caixa” não considerou o saldo positivo apurado no último dia do ano-calendário. Ou seja, o suplicante (condomínio) tinha um saldo positivo de recursos que, em tese, poderiam justificar depósitos bancários dentro do ano-calendário se não for levada em conta a necessidade da coincidência de datas e valores, como foi o caso do presente processo.

Muito embora não haja dúvidas quanto a presunção legal que determina a apuração mensal dos depósitos bancários, temos no caso presente que o contribuinte se dedica à atividade rural, sendo também certo que a Lei 8.023, de 1990 impõe a apuração anual. Não considerar tais valores como origem dos depósitos bancários não comprovado deixa, com certeza, o suplicante numa situação inadequada.

Assim, em especial, neste processo, entendo que por uma questão de justiça fiscal existe necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte. Ou seja, parece ser possível concluir por uma questão de coerência, que o tratamento a ser dado nestas circunstâncias deva ser a exclusão do valor da receita da atividade

rural incluída de ofício pela autoridade lançadora no Auto de Infração, como sendo a base de cálculo para a omissão de rendimentos da atividade rural, sob pena de se lhe dar tratamento tributário mais gravoso do que se o contribuinte estivesse ficado inerte (não apresentar as respectivas notas fiscais). Por outro lado, tal aspecto não chega a se constituir em prova absoluta de que o valor apurado, com base nas notas fiscais de produtor, de fato tem origem nestes depósitos bancários não justificados.

Ora, se o recorrente apresentou as notas fiscais de produtor durante o procedimento fiscal (de forma espontânea) e o fisco utilizou o valor destas notas fiscais para constituir o lançamento de ofício, não vejo, pois, como deixar de reconhecer ao recorrente o direito de reduzir em igual montante o valor da receita bruta da atividade rural utilizada como base de cálculo para apurar a omissão de rendimentos provenientes da atividade rural do item de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, para efeito de cálculo do imposto devido.

É de se registrar, que em situações análogas esse conselho já se manifestou no sentido de excluir da tributação dos rendimentos omitidos por decorrência de depósito bancário, uma vez que tais valores já foram objeto de lançamento por receita omitida na atividade rural, conforme podemos observar no acórdão abaixo transcrito:

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL - A interpretação harmônica da Lei n.º 9.430, de 1996 com a Lei n.º 8.023, de 1990 que regula a atividade rural, induz ao entendimento de que os rendimentos totais da atividade se prestam como origem para justificar os depósitos bancários, independentemente de coincidência de data e valores. (Ac. 104-19984)*

Assim sendo, da análise dos demonstrativos de fls. 4.889/4.903 observa-se que foi apurado um saldo positivo de R\$ 132.085,19 (fls. 4.411); R\$ 1.490.950,17 (fls. 4.670) e R\$ 3.123.274,55 (fls. 4.887), correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Estes valores correspondem ao condomínio sendo necessário a divisão por quatro para se apurar o valor a excluir por contribuinte:  $132.085,19 : 4 = 33.021,29$ ;  $1.490.950,17 : 4 = 372.737,54$  e  $3.123.274,55 : 4 = 780.818,00$ .

Assim sendo, se faz necessário excluir da base de cálculo dos itens omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários os valores: R\$ 33.021,29; R\$ 372.737,54 e R\$ 780.818,00, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Observando, que relativo ao ano-calendário de 2004 é de se excluir a totalidade lançada, já que os valores lançados neste item somam R\$ 493.010,16 e o valor positivo foi de R\$ 780.818,00.

O auto de infração noticia, ainda, a aplicação, para alguns fatos geradores, da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que o contribuinte deixou de informar rendimentos em suas Declarações de Ajuste Anual de forma reiterada, identificando, assim, tais fatos, como previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Ou seja, que a prática contumaz do recorrente (três anos consecutivos), no sentido do não-oferecimento à tributação dos rendimentos detectados a partir da existência de omissão de receita de atividade rural de elevado montante, teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda, ficando, plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações falsas e apresentando provas materiais (Declarações de Ajuste Anual) de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados de forma reiterada.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n° 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de declarar rendimentos tributáveis auferidos. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em suas Declarações de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é a autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização diretamente do próprio contribuinte e que, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando que estes valores já foram tributados. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos tinham origem justificada em rendimentos já tributados, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teria que considerar como omissão de rendimentos, já que o suplicante utilizou os recursos envolvidos em proveito próprio.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei n° 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o

evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial ou a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista dados fornecidos pelo próprio contribuinte, o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (rendimentos recebidos) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base os dados fornecidos pelo próprio contribuinte, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumula-se a premissa que a simples falta de inclusão destes rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da expressividade e da continuidade (forma reiterada), estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da análise das declarações retificadoras, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a

exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Ora, no caso presente foi o próprio contribuinte que forneceu os dados (Declarações de Ajuste Anual e notas fiscais de produtor rural). Ou seja, o contribuinte informou que recebeu rendimentos através da emissão das notas fiscais de produtor.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos .

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Tribunal Administrativo que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco,

devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão CSRF/04-00.145, de 13 de dezembro de 2005:

*MULTA QUALIFICADA – FRAUDE – A simples omissão de receitas e/ou declaração inexata, não representam, por si só, fato relevante para a caracterização do conceito de evidente intuito de fraude, que não se presume..*

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.*

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.*

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e*

*73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.*

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

*MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996*

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

*MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.*

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que 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.*

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

*DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos - " notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.*

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

*MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.*

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

*MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.*

Acórdão n.º 101-94.506, de 30 de abril de 2004:

*MULTA AGRAVADA – Nos termos do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, a simulação, a fraude e a sonegação em negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, devem ser comprovados pelas autoridades administrativas, lastreados com provas incontrovertidas da existência material do delito, sob pena de se imputar ao contribuinte uma penalidade mas gravosa, sem estar presente a caracterização do delito.*

Acórdão n.º 108-08.189, de 23 de fevereiro de 2005:

*MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – INAPLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de sonegação, como definido no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.*

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

*Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)*

(...)

*II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece 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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.*

*Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou 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 artigos 71 e 72.*

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindendo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

*EVIDENTE.* <Do lat. *Evidente*> Adj. – *Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.*

*EVIDENCIAR* – V.t.d 1. *Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista.*  
P. 2. *Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.*

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

*EVIDENTE.* Do latim *evidens*, claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

*COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.*

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

*CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.*

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

*DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.*

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

*DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à atuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.*

Acórdão n.º 103-07.115, de 1985:

*NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.*

Acórdão n.º 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

*MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.*

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a efetividade dos recursos lançados em suas Declarações de Ajuste Anual, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida, onde for o caso, para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo aos depósitos bancários de

origem não comprovada, os valores de R\$ 33.021,29; R\$ 372.737,54 e a integralidade lançada, correspondente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, e desqualificar, quando for o caso, a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 30 de julho de 2009.

  
NELSON MALLMANN



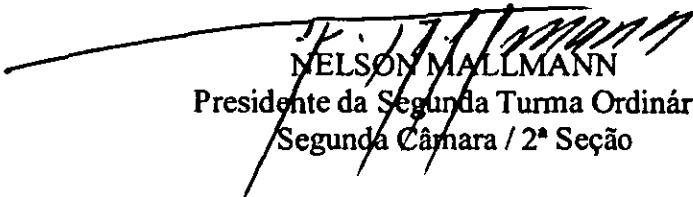
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 15940.000160/2007-91  
Recurso: 166.412

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.182.

Brasília, 28 AGO 2009

  
NELSON MALLMANN  
Presidente da Segunda Turma Ordinária  
Segunda Câmara / 2ª Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional