



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

Processo nº 15940.000163/2007-24
Recurso nº 166.411 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.344 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 2003 A 2005
Recorrente ADEMILSON MARCOS FACHIOLE
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - Desde 1º de janeiro de 1997, caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

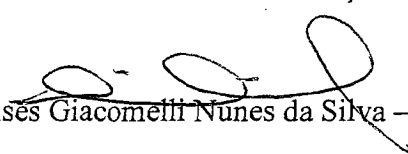
LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INAPLICABILIDADE - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Rejeitadas as preliminares.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para desqualificar a multa. Vencido parcialmente o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que dava provimento em maior extensão para cancelar o item 02 do auto de infração.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Presidente em exercício


Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 21 JUN 2010.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Edgar Silva Vidal (Suplente convocado), Eduardo Tadeu Farah, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente convocada) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Presidente em exercício). Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Rayana Alves de Oliveira França e Janaína Mequita Lourenço de Souza.

Relatório

ADEMILSON MARCOS FACHIOLI interpôs recurso voluntário contra acórdão da 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II que julgou procedente em parte lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 4963/4968. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor de R\$ 1.294.207,21, acrescido de multa de ofício de 75% e 150% e de juros de mora, além de multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 8,79, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 3.510.058,24.

As infrações que ensejaram o lançamento e que estão detalhadamente descritas no instrumento de autuação foram:

- 1) Omissão de rendimentos da atividade rural – com multa qualificada;
- 2) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada;
- 3) omissão de rendimentos referentes a juros incidentes sobre créditos recebidos – com multa qualificada;
- 4) Multa isolada do carnê-leão.

O Contribuinte impugnou o lançamento, arguindo, preliminarmente, a decadência com relação ao período de janeiro a agosto de 2002.

Quanto ao mérito, afirma que a fiscalização tributou toda a receita bruta da atividade rural sem descontar os valores que já haviam sido declarados. Pede, assim, que a receita declarada seja deduzida ou utilizada para comprovar a origem de depósitos bancários.

Sobre os depósitos bancários, reivindica que as receitas declaradas no anexo da atividade rural sejam consideradas para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diz que foram lançados na base de cálculo depósitos cujas origens estão comprovadas.

Afirma que declarou disponibilidades em moeda nos anos de 2002, 2003 e 2004 e que, portanto, esses valores devem ser considerados com comprovação da origem de depósitos bancários.

Reivindica que os valores lançados como depósitos bancários sejam considerados na razão de 20%, pois sua atividade é predominantemente rural.

Insurge-se contra a multa qualificada aduzindo, em síntese, que não restou caracterizado o evidente intuito de fraude.

A 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II julgou procedente em parte o lançamento acolhendo parcialmente as alegações do Contribuinte quanto à omissão de rendimentos, com base, em síntese, nas considerações a seguir resumidas.

Sobre a preliminar de decadência anota que, mesmo considerando o termo inicial de contagem do prazo decadencial a data do fato gerador, tratando-se de tributação sujeita ao ajuste anual, este somente ocorre em 31 de dezembro e, assim, o prazo quinquenal, com relação ao ano-calendário de 2007, somente se encerraria em 31/12/2007, quando a ciência do lançamento ocorreu em 28/08/2007.

A decisão recorrida anotou que não foi impugnada a exigência com relação à omissão de rendimentos de juros e à multa isolada, restando definitiva essa parte da exigência, na esfera administrativa.

Sobre a omissão de rendimentos da atividade rural, acatou a alegação do Impugnante de que não foram deduzidas dos valores apurados as receitas que já haviam sido declaradas, procedendo, então, ao ajuste desses valores.

Relativamente aos depósitos bancários sem comprovação de origem ressaltou a regularidade desse tipo de lançamento que tem como base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Anotou que o fato de a atividade preponderante do contribuinte ser a rural não implica em que a origem dos depósitos seja essa atividade, o que precisaria ser comprovado de forma individualizada. Da mesma forma, os valores considerados omissão de receita da atividade rural somente poderiam comprovar a origem dos depósitos se provada a correlação entre a atividade e os depósitos, o que foi considerado pela fiscalização que deduziu as receitas da atividade rural, além de outros itens como cheques devolvidos, etc.; e que os valores das sobras apuradas em cada mês, constantes da planilha de fls. 5025/5026, formatada pelo Contribuinte, estas não trazem nenhuma indicação da origem dos recursos.

Ressalta, por fim, que, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, deve ser mantida a exigência.

Sobre a qualificação da multa de ofício, ponderou que a grande discrepância entre as receitas declaradas da atividade rural e os valores apurados, repetidamente observados em três anos seguidos afasta a possibilidade de mero erro, caracterizando a intenção deliberada de cometimento do ilícito fiscal, caracterizando o evidente intuito de fraude a justificar a qualificação da multa.

O Contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 08/04/2008 (fls. 5054) e, em 07/05/2008, interpôs o recurso de fls. 5055/5076, que ora se

examina e no qual reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da impugnação quanto à parte não acolhida pela decisão de primeira instância..

Quanto aos depósitos bancários com origem não comprovada, especificamente, afirma que as planilhas elaboradas pela fiscalização estão eivadas de erro material e de direito; que acostou ao processo a planilha “apuração de resultado” na qual demonstra estes erros; que tal planilha foi elaborada com base nos valores mensais extraídos da planilha preparada pelo Fisco.

Diz ainda que algumas receitas não foram consideradas para a comprovação da origem dos depósitos bancários, mas que constam tais receitas no ‘Demonstrativo da Receita Bruta (gado e soja) que serviram de base para a tributação da omissão de receita da atividade rural.

Refere-se também à disponibilidade de recursos em moeda corrente, devidamente declarada e que dariam lastros aos depósitos.

Por fim, reitera o pedido de que sejam tributados os depósitos bancários de origem não comprovada à razão de 20%, afirmando exercer exclusivamente a atividade rural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.
Dele conheço.

Fundamentação

Como se vê, persiste o litígio apenas quanto à omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários sem comprovação de origem e quanto à qualificação da multa. O Contribuinte reivindica que as receitas declaradas da atividade rural sejam consideradas como origem para os depósitos bancários. Sustenta que demonstrou a disponibilidade de recursos de períodos anteriores que dariam suporte aos depósitos bancários e pede, ainda, que os depósitos de origem não comprovada sejam tributados à razão de 20%, por se referirem à atividade rural.

Inicialmente, ressalte-se que o lançamento com base em depósitos bancários tem previsão em disposição expressa de lei a qual prevê como consequência para a verificação de depósitos bancários cuja origem, regularmente intimado, o contribuinte não logre comprovar como documentos hábeis e idôneos, a de se presumir originarem-se de rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, autorizando o Fisco a exigir o imposto correspondente.

Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual para melhor clareza, transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, a saber:

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

§1º O valor das receitas ou dos 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta 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.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a 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 titulares.

Como se vê, é a própria lei que considera como rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada, instituindo, assim, uma presunção, no caso, relativa, que é um instrumento ao qual o Direito lança mão para alcançar certos tipos de situações que sem ele lhe escapariam. Como ensina Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):

As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções simples; ou comuns, ou de homem (praesumptiones hominis) e presunções legais, ou de direito (praesumptiones jûris). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As absolutas (jûris et de jure) não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (jûris tantum), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei.

E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo "o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".

Pois bem, o lançamento que ora se examina é desse tipo. Baseada em presunção legal do tipo *juris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais

depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

O Recorrente aponta erros nas planilhas elaboradas pelo Fiscal na qual se apurou os depósitos de origens não comprovadas. Apresenta novos cálculos com valores diferentes (fls. 5025/5026).

Além disso, o Recorrente afirma que outras receitas não foram consideradas e que tinha disponibilidade de recursos em espécie que foram declaradas e que dariam lastro aos depósitos. Sobre este ponto, vale ressaltar que, conforme ressaltado na decisão recorrida, a Fiscalização adotou critério na apuração da base tributável mais favorável do que aquele que se extrai da leitura do art. 42 da lei nº 9.430, de 1996, considerando as receitas da atividade rural como comprovando a origem dos depósitos bancário, na sua totalidade, mesmo sem estabelecer a correlação individual dos depósitos com operações relacionadas à atividade rural.

Não se pode desprezar o fato de que, embora o Contribuinte exercesse atividade rural de grande movimentação, não mantinha escrituração do livro caixa conforme exige a legislação tributária, por meio da qual poderia correlacionar a atividade rural aos depósitos bancários. Sem a escrituração do livro caixa ou qualquer registro que vinculasse a receita da atividade rural à movimentação bancária, essa correlação somente pode ser estabelecida de forma estimada, por um critério razoável. E foi o que fez a Fiscalização ao assumir que as receitas da atividade rural foram depositadas uma vez na conta bancária, mesmo sem a comprovação deste fato.

Para questionar uma ou outra receita, especificamente, que não tenha sido considerada, caberia ao Contribuinte correlacionar, de forma individualizada, cada operação aos depósitos. No mesmo sentido, no caso de disponibilidade de recursos em caixa, para comprovar a origem dos depósitos era preciso demonstrar que esses recursos efetivamente foram depositados.

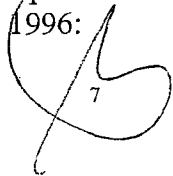
Sobre a tributação dos depósitos bancários à razão de 20%, nos casos em que o contribuinte exerce exclusivamente a atividade rural, alguns julgados do antigo Conselho de Contribuinte adotaram essa posição, porém, mas este Conselheiro jamais se filiou e esta posição.

Entendo que para se afirmar que os depósitos bancários tiveram origem na atividade rural é preciso correlacionar os depósitos à atividade, o que não se verifica neste caso. A Fiscalização, inclusive, teve o cuidado de separar as receitas que considerou da atividade rural e tributou segundo as regras específicas desse tipo de receita, dos rendimentos apurados com base em depósitos bancários. Tributar estes à razão de 20% implica em assumir que se trata também de rendimentos omitidos da atividade rural quando nem mesmo o próprio Contribuinte demonstrou ter obtido essa receita.

Não há como acolher, portanto, a pretensão do Recorrente.

Finalmente, cumpre examinar a qualificação da multa de ofício. A autoridade lançadora justifica a medida apontando a grande discrepância entre o total de depósitos apurado e os rendimentos declarados.

Não vislumbro neste fato, contudo, a ocorrência de situação que possa configurar o evidente intuito de fraude conforme exige o art. 44, § II da Lei nº 9.430, de 1996:



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

I – (...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Alterado pela Lei nº 9.532, de 10.12.97).

Como se vê o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, os quais transcrevo a seguir:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso 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.

Note-se que por intuito não se deve entender a reserva mental, mas intenção manifestada exteriormente por meio de ação ou omissão. Quando, a partir da ação ou omissão se consegue caracterizar a pretensão do autor em alcançar tal ou qual resultado, no caso, reduzir o pagamento do imposto ou diferir seu pagamento, está-se diante do evidente intuito de fraude. Não basta a simples omissão de rendimentos, independentemente do valor dessa omissão.

São casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.

Nesse sentido, o Primeiro Conselho de Contribuinte já expediu súmula segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Entendo, portanto, deva ser desqualificada a penalidade.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício.


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 15940.000163/2007-24

Recurso nº: **166.411** —

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 **2201-00.344**. —

Brasília/DF, **21 JUN 2010**

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional