

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

Processo nº 18088.000037/2006-84
Recurso nº 162.317 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-00.048 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria IRPF - Depósitos bancários - Atividade rural
Recorrentes ODILA VESSONI AVELINO
5a. TURMA/DRJ-SÃO PAULO II/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa:

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

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

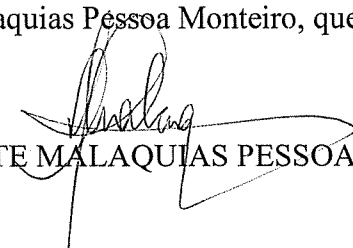
Tratando-se o órgão julgador de mero revisor do ato formal de lançamento, não compete a ele alterar os fundamentos do auto de infração lavrado em desconformidade com a atividade exercida pelo contribuinte.

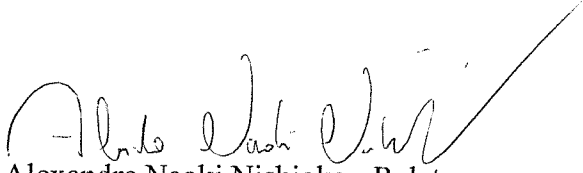
Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que reduzia o lançamento para 20%.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente


Alexandre Naoki Nishioka - Relator

03 DEZ 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado), Sidney Ferro Barros (Suplente convocado) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 452/478) interposto, em 03 de setembro de 2007, contra o acórdão de fls. 431/441, do qual a Recorrente teve ciência em 07 de agosto de 2007 (fl. 451), proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 293/297, lavrado em 18 de dezembro de 2006 (ciência em 21 de dezembro, fl. 337), em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, verificada nos anos-calendário de 2001 a 2005.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações da Recorrente da seguinte forma:

“A contribuinte acima identificada insurge-se contra auto de infração que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 5.756.136,15, sendo R\$ 2.064.172,81 de imposto; R\$ 3.096.259,20 de multa de ofício, e R\$ 595.704,14 de juros de mora calculados até 30/11/2006, fls. 293/297.

O auto de infração apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada nos anos-calendário 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 tudo com aplicação da multa de ofício de 150%.

A fiscalização teve início em 17/04/06 com o Termo de Início da Ação Fiscal de fls. 03/05 por meio do qual foram solicitados, no prazo de 20 dias, esclarecimentos quanto à movimentação financeira dos anos-calendário 2001 a 2005.

A fiscalizada solicitou prorrogação do prazo para atender a intimação em 08/05/06, fls. 06.

Em 07/07/06, a fiscalização reintimou a contribuinte a apresentar os mesmos documentos, fls. 10/13.

Em 12/07/06, a fiscalizada alegou que não tinha condições de fornecer os extratos e autorizou a quebra de seu sigilo bancário.

A fiscalização intimou as instituições financeiras que atenderam ao solicitado, o que ensejou a juntada dos documentos de fls. 19/203.

Após analisar os extratos recebidos, a fiscalização intimou a fiscalizada, em 24/10/06, a comprovar a origem dos depósitos listados em fls. 205/228.

Tendo solicitado prorrogação do prazo, a fiscalizada apresentou suas justificativas em 27/11/06, fls. 231/234. Em síntese, alegou genericamente que a movimentação financeira era oriunda de empréstimos e de atividade rural que

exercia e acrescentou que possuía várias dívidas bancárias. Juntou os documentos de fls. 235/277 para amparar suas alegações.

Em 18/12/06, foi lavrado o Relatório Fiscal, fls. 298/299, e o auto de infração de fls. 293/297 do qual a contribuinte foi cientificada em 21/12/06, fls. 337.

Em apenso ao presente, encontramos processo de representação fiscal para fins penais de nº 18088.000041/2006-42.

A impugnação foi postada em 22/01/07, fls. 345/353, com os argumentos que passamos a relatar em síntese e na ordem na qual aparecem naquele documento.

Inicia retomando os argumentos de sua manifestação apresentada ainda durante a fiscalização no sentido de relacionar os depósitos a operações de crédito que visavam a cobertura de saldo devedor, muitas vezes com urgência.

Alguns depósitos eram desprovidos de fundos e visavam tão somente acalmar a sanha momentânea da casa bancária pela cobertura do saldo devedor. Portanto, não eram rendimentos da autuada.

Essa movimentação atabalhoada acabou por resultar em dezenas de ações civis de cobrança, pela via executiva ou monitória, conforme demonstra extrato obtido do *site* do Tribunal de Justiça.

Alega que teria provado, por meio de contratos de arrendamento e outros documentos, que exercia somente a atividade agrícola. Sendo assim, requer a aplicação da sistemática de tributação da atividade rural.

Reclama também da não consideração das despesas da atividade agrícola, pois seria inimaginável que se considere todo o movimento bancário como rendimento líquido.

Argumenta que o lançamento foi feito considerando depósitos de valor individual inferior a R\$ 12.000,00 em ofensa ao limite estabelecido na Lei 9.430/96 e modificado pela Lei 9.481/97. Segundo sustenta, isso teria maculado todo o trabalho da fiscalização.

Sobre a multa de 150%, defende que esta deve ser reduzida para 75%, pois a fiscalização não teria indicado qual conduta prevista na Lei 4.502/64 teria infringido.

Por derradeiro, protesta pela juntada de novos documentos” (fls. 432/434).

A Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o *onus probandi* seja suportado por aquele que alega.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SOMA DOS DEPÓSITOS DE VALOR IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO NO ANO QUE NÃO ATINGIR O LIMITE LEGAL ANUAL MÍNIMO DE R\$80.000,00.

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. Ultrapassado esse limite, não há reparos a fazer no lançamento quanto a esta parte.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72, da Lei 4.500/64 enumera como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los. Na ausência de elementos caracterizadores da fraude deve a multa ser reduzida para 75%.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 431).

Não se conformando, a Recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, requerendo o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Alega a Recorrente, em apertada síntese, que (i) os fatos geradores de julho a novembro de 2001 já estariam alcançados pela decadência; (ii) o lançamento seria nulo porque a autoridade fiscal não levou em consideração a informação no sentido de que a Recorrente “exercia exclusivamente a atividade agrícola de cultivo de laranja em imóvel rural” (fl. 458); (iii) a mera movimentação financeira não poderia justificar o lançamento; (iv) teria havido erro na apuração do valor tributável; (v) deveria ter sido observado o princípio da verdade material; e (vi) o recurso de ofício deve ser improvido, pois não seria, realmente, o caso de aplicação de multa qualificada.

(i) Decadência

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

Em que pese todo o esforço da ora Recorrente, é cediço que o imposto de renda é tributado em base anual, muito embora haja antecipação do devido, mensalmente, no sistema conhecido como de bases correntes. Com efeito, a despeito da discussão que pretendeu a Recorrente trazer à baila a respeito da existência de fatos geradores complexivos e

instantâneos, fato é que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já pacificou o entendimento de que o aspecto temporal da hipótese de incidência deste tributo ocorre no dia 31/12 de cada ano, à exceção dos casos em que a legislação determina o recolhimento definitivo na fonte, como é o caso dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos, na forma disposta pelo art. 21 da Lei 8.981/91.

Nesse sentido, cumpre trazer à baila o seguinte acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

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

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

Nesse passo, sendo certo que o aspecto temporal do IRPF refere-se ao dia 31/12 de cada ano, o prazo final para lavratura do auto de infração referente ao ano-calendário de 2001 seria o dia 31/12/2006, tomando-se por critério a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo sido intimado o contribuinte em 21/12/2006, não há que se falar em decadência.

(ii) Alegação de Nulidade do Auto de Infração no que toca aos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Assevera a Recorrente que, por serem as receitas percebidas pela contribuinte decorrentes do exercício da atividade rural, o lançamento com base em depósitos de origem não comprovada seria nulo.

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

Nesse sentido, consoante se observa dos documentos acostados aos autos durante o procedimento de fiscalização e por ocasião da apresentação da impugnação de fls. 346/353, efetivamente a Recorrente firmou uma série de contratos de arrendamento rural e de compra e venda de laranja.

A partir do conjunto probatório trazido aos autos, pode-se perceber, com hialina clareza, que as contas detidas pela Recorrente foram abertas com o nítido intuito de movimentar os valores decorrentes do exercício da atividade rural.

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

Com efeito, analisando o quanto disposto pelo artigo 42 da Lei 9.430/96, já tivemos a oportunidade de salientar que referido dispositivo legal introduziu a presunção de que depósitos feitos em conta-corrente de titularidade do contribuinte, quando não devidamente comprovados, seriam considerados renda deste. Trata-se, como se vê, da equiparação, pelo ordenamento, quando atendidos os pressupostos legais exigidos, do conceito de receita bruta e de renda.

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

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

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

Com supedâneo no aduzido, entendo que, à vista dos documentos acostados aos autos, os depósitos bancários realizados nas contas-correntes objeto do presente auto de infração referem-se às receitas obtidas pelo exercício da atividade rural.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

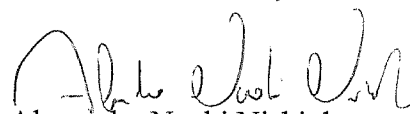
“Não posso concordar com a decisão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no ponto em que, verificando que a matéria tributável não é aquela que foi descrita no auto de infração, ao apreciar o recurso, faz uma verdadeira alteração da descrição dos fatos e da norma de incidência tributária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

quem faz lançamento não pode julgar. Ao agir da forma como atuou no acórdão, a Quarta Câmara fez um novo lançamento e ao mesmo tempo proferiu julgamento em relação ao seu próprio lançamento” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Quarta Turma, Recurso Especial do Procurador n. 104-142.441, Relator Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 07/10/2008).

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

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário, para julgar improcedente o lançamento.

Sala das Sessões-DF, em 06 de maio de 2009



Alexandre Naoki Nishioka