



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

Processo nº 10215.000644/2005-59
Recurso nº 162.824 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.393 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente GREGÓRIO ROVÉRIO MASCHIETTO
Recorrida 2ª TURMA DA DRJ BELÉM/PA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001

DECADÊNCIA - CRÉDITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - A omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada deve ser apurada em base mensal e tributada na tabela progressiva anual, com fato gerador em 31 de dezembro.

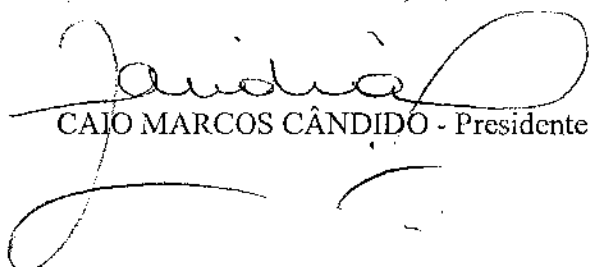
DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

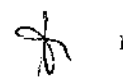
ATIVIDADE RURAL - GLOSA DE RECEITA - inexistente suporte legal para se presumir que as receitas da atividade rural informada na DIRPF, em montante superior ao escriturado no livro caixa, ou ainda, declaradas e não comprovadas com documentos fiscais, referem-se a omissão de rendimentos de outra natureza.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso para excluir a exigência contida no item 2 do Auto de Infração, nos termos do voto do Relator.


CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

 1


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Relator

Editado em:

12 MAR 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Ana Neyle Olímpio Holanda e Alexandre Naoki Nishioka. Ausente, justificadamente, a Conselheira Silvana Mancini Karam.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 01-8.669 (fls. 1.332/1.347), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o Auto de Infração às fls. 1.277/1.298.

O lançamento refere-se à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal à fl. 1.278 (item 001 do Auto de Infração) e à classificação indevida na DIRPF do exercício de 2001, como rendimentos decorrentes da atividade rural (item 002 do Auto de Infração – fl. 1.279).

Ao apreciar o litígio, instaurado com a impugnação de fls. 1.302/1.325, o Órgão julgador *a quo* manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2001

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. IRPF. FATO GERADOR ANUAL. ANTECIPAÇÃO. PAGAMENTO.

O artigo 2º da Lei nº 7.718/1988 não tomou o IRPF mensal, pois a tributação desse imposto só se toma definitiva com o ajuste anual, na forma dos artigos 2º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/1990, corroborada por lei posteriores. No caso de pagamento ou antecipação do recolhimento do IRPF em determinado ano-calendário, aplica-se o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente

ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador.

ATIVIDADE RURAL. GLOSA DE RECEITA

Procedente a glosa de receita de atividade rural quando carente de documentação idônea que lhe dê amparo.

Lançamento Procedente

Em sua peça recursal, de fls. 1.358/1.571, o contribuinte reitera a preliminar de decadência do direito da fazenda pública constituir o crédito em relação aos períodos de janeiro a outubro de 2000, considerando o fato gerador mensal, sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

No que tange à atividade rural, aduz que a autoridade fiscal desconsiderou a sua condição de contribuinte produtor rural e as normas tributárias peculiares que regem esta atividade. Que a sua condição de produtor rural está comprovada pela Declaração de Rendimentos apresentada no ano-calendário 2000, a qual não foi contestada pelo procedimento de fiscalização, onde consta, inclusive, prejuízo anual de R\$128.699,40. Argumenta que apresentou farta documentação, exigida pelo art. 61, §5º, comprobatória do montante de receita declarada. No entanto, a autoridade fiscal desconsiderou a mesma sem justificativa plausível que pudesse retirar a fê dessa documentação. Se alguma receita não foi oferecida à tributação, esta deveria ser computada no quadro geral de receita auferida no período e se submeter aos abatimentos e compensações que o regime tributário especial da atividade rural contempla. O lançamento desconheceu uma circunstância que é aceita pelo próprio relatório fiscal, qual seja, a de que as receitas do contribuinte teriam derivado da atividade rural, razão pela qual deveriam ter sido tributadas como tal.

Argumenta que o lançamento desconsidera que a atividade rural se realiza através de antecipações, reconhecida pelo legislador no art. 61, §2º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, ou seja, o comprador antecipa parte do pagamento da venda futura, a qual só se concluirá após a entrega do produto pelo vendedor. Afirmar ainda que juntou documentação aos autos que comprova a prática de antecipação. Não há no lançamento fiscal qualquer preocupação em separar os valores que representam a efetiva receita tributável dos valores que representam apenas antecipações, que, a rigor, constituem um passivo do recorrente com os compradores dos produtos agrícolas por ele comercializados. O lançamento fiscal, sem apoio em lógica razoável, utiliza prática de antecipações justamente para retirar fê da movimentação bancária do contribuinte, a qual, pelo contrário, reflete justamente esta prática de antecipações.

Entende também que o lançamento se equivoca no procedimento de apuração da base de cálculo tributável quando desconsidera R\$301.218,59, que constavam na Declaração de Ajuste Anual 2000 como Receita Recebida por Conta de Venda para Entrega Futura. Afirmar que, mesmo conhecendo a origem dos depósitos bancários encontrados na conta corrente do impugnante, a autoridade fiscal inexplicavelmente os considerou como rendimentos de origem não comprovada. Este critério toma o lançamento imprestável. O art. 42 da Lei Nº 9.430/96 se dirige às hipóteses em que os recursos creditados não tem qualquer origem.

A simples movimentação bancária não representa índice de capacidade contributiva, nem fato gerador do imposto de renda. No presente caso ocorreu um relevante

prejuízo que foi desconsiderado no lançamento. Não existe desproporcionalidade entre os valores depositados e os rendimentos declarados pelo impugnante, tendo em vista que o total de créditos não comprovados no ano de 2000 chegou a R\$457.950,20 e a receita declarada no mesmo ano foi de R\$1.351.727,80, e ainda considerando que o impugnante também movimentou R\$301.218,50 a título de receita recebida por conta de venda para entrega futura.

Por fim, sem qualquer fundamentação legal, a autoridade fiscal reclassificou mensalmente rendimentos provenientes da atividade rural e sujeitou-os a tributação normal, desatendendo a regra do artigo 61, §§ 2º e 5º, do RIR/99, e requer a improcedência integral do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Em relação à preliminar de decadência, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e pagar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

Com efeito, a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, consoante entendimento consagrado neste Conselho:

IRPF -- DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. (Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

DECADÊNCIA – IRPJ -- Exercício 1993 – O Imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação,



sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide de hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE. (Recurso 121157, Acórdão 101-93.146, Julgamento em 16.08.2000).

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista", foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.

A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente inoocorrer a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar.

No que tange à decadência mensal oportuno ver antes as disposições do art. 18 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração das leis, a redação, a alteração, verbis:

Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.

A orientação da Lei Complementar é no sentido de que ao aplicador da lei cabe buscar o sentido da norma e aplicá-la jungida ao seu objetivo, sem negar ou restringir a sua aplicação.

No caso da Lei nº 9.430, é inquestionável que o legislador buscou instrumentalizar o fisco para alcançar aqueles contribuintes com movimentação financeira incompatível com os valores informados nas Declarações de Ajuste Anual.



A norma complementar encontra sua justificativa no princípio da legalidade ao qual se junta o princípio da finalidade, cujo sentido, expõe Celso Antônio Bandeira de Mello, in Curso de Direito Administrativo, São Paulo, 2005, Malheiros, 18 ed. p. 97, verbis:

Por força dele a Administração subjugar-se ao dever de alvejar sempre a finalidade normativa, adscrevendo-se a ela. (...) "o fim da lei é o mesmo que seu espírito e o espírito da lei faz parte da lei mesma". (...) "o espírito da lei, o fim da lei, forma com o seu texto um todo harmônico e indestrutível, e a tal ponto, que nunca poderemos estar seguros do alcance da norma, se não interpretarmos o texto da lei de acordo com o espírito da lei".

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício – denominado "desvio de poder" ou "desvio de finalidade" – são nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.

Acerca da interpretação da norma legal, seguindo o princípio da finalidade, são oportunas as lições de Carlos Maximiliano, em Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro, 1998, Forense, 17ª ed., p. 128, verbis:

Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até a verdade geral.

...

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame do conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

ff...

ff

Com estas orientações, não resta dúvida de que a interpretação sistemática da legislação se faz necessária. As antecipações mensais, previstas na Lei nº 7.713, de 1988, não suprimiram o fato gerador anual do tributo (artigos 2º e 9º da Lei nº 8.134, de 1990), que abarca todos os rendimentos auferidos no ano, as deduções, sendo esta base de cálculo que irá prevalecer para a apuração do *quantum debeatur*, com a conseqüente restituição do imposto retido durante o ano base ou o pagamento suplementar do tributo. As exceções à regra são os casos de tributação definitiva (renda variável e ganho de capital) e os rendimentos tributados exclusivamente na fonte (prêmios, 13ª salário etc). Não há no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, nenhuma disposição neste sentido.

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte, carnê-leão ou por meio do pagamento espontâneo, o imposto que será apurado em definitivo após o encerramento do ano-calendário. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (complexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. Não seria correta, portanto, a afirmação de que o IRPF possui como data de ocorrência do fato gerador o último dia de cada mês e o termo inicial de contagem da decadência o 1º dia útil do mês seguinte. As omissões ocorridas durante os meses do ano comportam-se, no presente caso, no fato gerador concluído no final do ano-calendário.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, que transitaram pela conta bancária do recorrente deve ser apurada, portanto, em base mensal – como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.134/1990, 8.383/1991, 9.250/1995 e 9.430/1996 – e tributada no ajuste anual, pois não se pode presumir o regime de tributação dos numerários depositados. Se a legislação não excepcionou a regra de tributação para esta omissão, impondo uma incidência autônoma e definitiva, deve-se levá-la à regra geral, que é apuração em base mensal, sem prejuízo do ajuste anual, coerentemente com o que dispõe a legislação já mencionada.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que “o legislador pode dizer que o fato gerador do IR das pessoas jurídicas ocorre na data dos respectivos balanços”, in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário, 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 218.

Leandro Paulsen, ministra que “o imposto de renda da pessoa física tem periodicidade anual, com antecipações de pagamento mensais. O imposto de renda da pessoa jurídica pode ser anual ou trimestral, dependendo de opção da empresa, nos termos do que dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430/1996”, in Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 2001. Livraria do Advogado, p. 522.

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195 / PE, julgado em 19.02.2204, deixa assente que “o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo”.

No caso específico do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de inviabilizar a sua aplicação, é impossível apurar o fato gerador a cada mês. Como visto, são dois os limites estabelecidos pelo legislador: 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). À medida em que forem abandonados valores mensais, por suposta decadência, o limite anual será afetado, inviabilizando a aplicação da norma.

Reitere-se, também, que o fato gerador há que ser anual, posto não se tratar de tributação exclusivamente na fonte ou definitiva, circunstâncias em que o critério temporal da hipótese de incidência seria diverso do anual. Neste sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, 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 a 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.

(...)

Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

§ 1º Ao imposto suplementar apurado na forma do caput será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º Na hipótese de comprovação da origem, os rendimentos omitidos serão apurados no mês em que forem recebidos e tributados segundo sua natureza, aplicando-se a multa de que trata o § 1º, e, se for o caso, a multa do inciso III do § 1º do mesmo dispositivo legal. [grifou-se].

O Auto de Infração foi cientificado ao sujeito passivo em 18/11/2005 (fl. 1.277), e, para omissões apurados durante o ano-calendário de 2000 (com fato gerador em 31/12/2000), a contagem do prazo decadencial tem início em 01/01/2001, com termo final em 31/12/2005. Rejeito, portanto, a preliminar de decadência, em relação à omissão de rendimentos caracterizados por depósito bancário sem origem comprovada.

No mérito, a tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presumido da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.



Para Pontes de Miranda¹, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma 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. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” — que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (conforme arestos colacionados no recurso) e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em

¹ MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

A propósito de presunções legais cabe aqui reproduzir o que diz José Luiz Bulhões Pedreira, (JUSTEC-RJ-1979 - pag. 806), que muito bem representa a doutrina predominante sobre a matéria:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Este também é o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como fica evidenciado no Acórdão CSRF nº 01-0.071, de 23/05/1980, da lavra do Conselheiro Urgel Pereira Lopes, do qual se destaca o seguinte trecho:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Grifou-se)

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086).

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido. Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Na tributação em exame o legislador entendeu que há lógica, concordância e certeza entre o fato presuntivo (depósito bancário sem origem comprovada) e o fato presumido (omissão de rendimentos), na esteira dos argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazermos à baila:

5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.

H. . .

f

Na presunção, a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Não se pode desconsiderar, entretanto, que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal à 1.282/1.291, o fato do contribuinte ter declarado como atividade principal "produtor na exploração agropecuária" (fl. 06), não o exime de comprovar a origem dos depósitos creditados em sua conta bancária. A norma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não foi excepcionada para os produtores rurais, razão pela qual entendo que não há equívoco algum no critério adotado no lançamento, nem ofensa ao artigo 142 do CTN, sendo necessário que o produtor rural comprove que pela sua conta bancária só transitou receita da sua atividade.

Referida norma impõe que sejam apresentados documentos hábeis e idôneos das operações que comprovem, individualizadamente, a origem dos créditos bancários, tendo em vista que uma pessoa física ou jurídica pode praticar várias das hipóteses que estão no campo de incidência do imposto de renda. Pode alienar patrimônio pessoal, sujeito ao ganho de capital; pode adquirir e vender produtos agrícolas de terceiros (será comerciante, portanto); pode possuir imóveis rurais arrendados ou alugar equipamentos agrícolas a pessoas físicas e o valor auferido estará sujeito ao carnê-leão (tributação mensal efetuada pelo beneficiário do rendimento); pode possuir caminhões, como ocorre com o autuado, e transportar produtos agrícolas próprios e de terceiros etc. Estas operações estão fora da atividade rural.

Por outro lado, as receitas da atividade rural declaradas não podem ser tomadas de forma global, como quer o recorrente, sob pena de laborar-se em equívoco.

Como ele próprio afirmou, as antecipações para entrega futura não compõem a receita da atividade rural do período, mas representam, na maioria das vezes, ingresso em conta bancária. Será considerada receita quando da entrega do produto. Assim, cada crédito deve ser analisado individualizadamente. A receita da atividade rural, por sua vez, pode não ter transitado pela conta bancária, como ocorreu no presente caso, pela autorização de transferência de recursos diretamente para terceiros, dada pelo contribuinte às fontes pagadoras, ou pode se referir a adiantamentos financeiros anteriormente ingressados.

A declaração e mesmo a existência comprovada de prejuízo na exploração da atividade rural também não macula o lançamento, nem é óbice à comprovação dos créditos bancários, pois a escrituração das receitas e despesas da atividade podem conter falhas, ou ainda a receita declarada (mesmo que de grande monta, R\$1.576.486,28), como já se disse, pode transitar apenas parcialmente pela conta bancária do produtor, sendo necessário, portanto, investigar as operações, como procedeu a fiscalização no caso em exame.

Faço esses esclarecimentos por que ninguém está impedido de ter várias atividades, e uma forma de detectá-las é analisar as contas bancárias, razão pela qual é ônus do contribuinte elidir a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e não apenas se escudar na condição de produtor rural para se eximir da referida norma, ou alegar possíveis fontes de recursos oriundas da atividade rural, mesmo que declaradas, sem conexão com os créditos

bancários, conforme apurado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.284/1.288.

Com efeito, as justificativas e os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte foram meticulosamente analisadas pela fiscalização, inclusive, com a investigação junto à Ceval Alimentos S/A (Bunge Alimentos S/A) e Sperfico da Amazônia S/A. Na circularização efetuada verificou-se a comprovação da origem de parte dos recursos decorrentes da atividade rural, consoante relato às fls. 1.284/1.288, que comprovou a origem de depósitos no montante de R\$891.545,89, remanescendo sem comprovação o montante de R\$457.950,20.

No que tange ao item 002 do Auto de Infração, como não há previsão legal para tributação da atividade rural em base mensal, pois as receitas auferidas nas transações com produtos agropecuários são tributados apenas da Declaração de Ajuste Anual, independentemente de serem obtidas de pessoas físicas e/ou jurídicas, entendo indevida a reclassificação mensal das receitas da atividade rural declaradas no anexo da atividade rural (fl. 09), em valores mensais superiores ao escriturado no Livro Caixa (230/271), em relação às quais a fiscalização entendeu incidir a tributação normal.

Com efeito, inexistente suporte legal para se presumir que as receitas da atividade rural informadas na DIRPF em montante superior ao lançado no livro caixa, ou ainda, como se vê mais comumente, declaradas e não comprovadas com documentos fiscais, referem-se a omissão de rendimentos de outra natureza, como fez a fiscalização na descrição dos fatos à fl. 1.279 (quadro demonstrativo às fls. 1.292/1.293), que reclassificou receitas da atividade rural para rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas. O que se deve fazer é excluir os efeitos financeiros da receita da atividade rural não comprovada ou declarada em montante superior ao escriturado no livro caixa, para então apurar-se eventual acréscimo patrimonial a descoberto. O Art. 18 da Lei nº 8.023, de 1990, dispõe que a inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais. Para medida desta magnitude, necessário que se comprove o dolo do contribuinte, com a indicação precisa da origem dos rendimentos indevidamente declarados como receita da atividade rural.

Em face ao exposto, rejeito a preliminar de decadência, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento em exame, a exigência contida no item 002 do Auto de Infração (fl. 1.279), decorrente da reclassificação de receitas da atividade rural para rendimentos auferidos de pessoas físicas e/ou jurídicas.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2009.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS