



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

Processo n° 10215.720038/2006-34
Recurso n° 167.617 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.475 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente CLÓVIS ROGÉRIO CASAGRANDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR. INAPLICABILIDADE

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CHEQUES DEVOLVIDOS ESTORNOS.

No âmbito da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, os cheques devolvidos e os valores estornados não entram no cômputo dos rendimentos omitidos.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA

No âmbito da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto compete à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, ao contribuinte

demonstrar que possui recursos com origem em rendimentos tributáveis, isentos, ou de tributação exclusiva na fonte ou definitiva.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL RURAL. VTN DECLARADO.

A partir do ano-calendário 1997, para fins de apuração do ganho de capital, considera-se custo de aquisição do imóvel rural o valor do VTN efetivamente informado na DITR correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo ao ano-calendário de 2003, o valor de R\$ 118.171,40.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Juliana Bandeira Toscano, Odmir Fernandes e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Junior, Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 819 a 825, integrado pelos demonstrativos de fls. 856 a 860, pelo qual se exige a importância de R\$465.821,63, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de Multa Regulamentar, no valor de R\$1.312,00, referente aos anos-calendário 2002 e 2003, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, a título de comissão de corretagem, no ano-calendário 2003;
2. Omissão de rendimentos em virtude da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2002;
3. Omissão de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos, em julho de 2003;
4. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2003;
5. Omissão de rendimentos recebidos da empresa Mato Grosso Cereais LTDA, a título de pró-labore, nos anos-calendário 2002 e 2003;
6. Multa regulamentar, por falta de informação no quadro Relação de Pagamentos e Doações Efetuadas, no ano-calendário 2002 e 2003.

DA AÇÃO FISCAL

A fiscalização informa que o contribuinte foi selecionado por apresentar movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados, a partir dos dados da CPMF (fls. 826 a 827).

O procedimento fiscal teve início em 20/09/2004, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (fls. 20 a 24), conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 826 a 853, no qual encontram-se descritas as infrações apuradas, conforme a seguir resumido.

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (fls. 828 a 845):

- no Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi intimado a fornecer uma série de documentos, dentre os quais os extratos bancários de contas-corrente, aplicações financeiras e de caderneta de poupança, de todas as contas mantidas pelo contribuinte, cônjuge e seus dependentes junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, dos anos de 2002 e 2003;
- analisando os extratos bancários fornecidos pelo contribuinte (fls. 31 a 131), a fiscalização intimou-o a comprovar, por meio de documentação

hábil e idônea, a origem dos recursos depositados/creditados em suas contas bancárias constantes do anexo da intimação (fls. 136 a 148);

- os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, encontram-se relacionados às fls. 829 a 834 e foram tributados como omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;
- parte dos depósitos foi comprovada como receita da atividade rural, comissão de corretagem recebida de pessoas jurídicas e rendimentos recebidos a título de pró-labore.

Omissão de rendimentos recebidos a título de pró-labore (fls. 845 e 846):

- considerando os fatos descritos pelo sujeito passivo, às fls. 160, 162, 163, 347 e 637 a 649, os depósitos relacionados às fls. 845 e 846, referem-se a rendimentos recebidos à título de pró-labore, os quais foram parcialmente tributados, em virtude da omissão dos valores auferidos da empresa Mato Grosso Cereais LTDA.

Omissão de rendimentos recebidos à título de corretagem (fls. 846 a 848):

- considerando os fatos descritos pelo sujeito passivo às fls. 345 e 346, os depósitos listados às fls. 847 a 848 foram tributados como rendimentos auferidos a título de corretagem, tendo em vista a omissão dos valores recebidos das empresas compradoras de produtos agrícolas que o contribuinte agenciava entre estas e a empresa Mato Grosso Cereais LTDA.

Omissão de rendimentos apurada por acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 848 a 850):

- foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto, conforme “Demonstrativo de Variação Patrimonial” (fls. 632 a 635) e seus anexos (fls. 636 a 814), cujos itens encontram-se descritos às fls. 848 a 850.

Multa regulamentar por falta de informação de pagamento (fls. 850 e 851):

- Foi aplicada a multa regulamentar de 20% sobre o valor não informado como pagamento na relação “Relação de Pagamentos e Doações Efetuados”, referente ao pagamento de pessoas físicas e pessoas jurídicas (quando dedutíveis na declaração de ajuste anual), prevista no art. 13, e seu §2º, do Decreto-Lei nº 2.396, de 1987, c/c os arts. 930 e 967 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99;
- o contribuinte não informou nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2002 e 2003, os seguintes pagamentos: R\$300,00 e R\$1.260,00 pagos ao agrimensor Nilson Corrêa de Souza (fl. 814), não computados como despesa da atividade rural; e R\$5.000,00, pago ao consultor José Roberto Branco Ramos, a título de honorários.
- Omissão de ganho de capital na alienação de imóvel rural (fls. 851 e 853):

- foi apurada omissão de ganho de capital da alienação do imóvel rural denominado Sítio Santa Maria (fls. 707 a 715), vendido para o Senhor Alcir Perticelli Júnior, em julho de 2003, conforme consta do Contrato de Compra e Venda de Imóvel Rural (fls. 702 e 703), conforme cálculo descrito às fls. 851 e 852.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 867 a 881, instruída com os documentos de fls. 882 a 895, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fls. 902 e 903):

No dia 14/11/2006, foi juntada a impugnação de fls. 867/881, instruída com os documentos de fls. 882/895, cujo teor, em suma foi o seguinte:

- 1) Fls. 870 e 871 — **Omissão a título de corretagem.** O impugnante sendo produtor rural, tudo que recebia a título de comissão de corretagem era transformado em produtos. O mesmo emitiu notas fiscais de produtor. Tendo sua atividade principal como produtor rural, deverá ser respeitada a opção do contribuinte, pessoa física, de forma anual e não mensal, como lançado no auto de infração O lançamento está em desacordo com a norma, pois a base de cálculo da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano base;
- 2) Fls. 870 e 872 — **Acréscimo patrimonial a descoberto.** No Auto de Infração não foram considerados os saldos anteriores das contas correntes em 31/12/2001, do cônjuge Lisete Maria P. Casagrande, CPF nº 744.311.539-34, conforme Demonstrativo de Variação Patrimonial, fl. 293, os quais foram declarados em sua DIRPF, anos-calendário 2001 e 2002, como situação em 31/12/2001. Esses valores encontravam-se disponíveis no ano de 2002, Banco do Brasil, c/c e c/c poupança, ambas de nº 6289019-0, valor R\$ 3.108,95. Constatam-se licenças prêmio recebidas nos valores de R\$ 2.464,11 (30/04/2002), de R\$ 2.016,09 (03/05/2002) e de R\$ 1.586,80 (09/09/2002) e ainda CDC no valor de R\$ 7.495,79 (liberado em 20/03/2002). Se foram considerados os rendimentos líquidos do cônjuge, fls. 665/666, o procedimento correto é considerar todos os recursos disponíveis do mesmo, descaracterizando assim acréscimo patrimonial a descoberto;
- 3) Fls. 871 e 872 — **Ganhos de capital na alienação de bens e direitos.** O valor tributado como ganho de capital pela autoridade administrativa deve ser desconsiderado, pois a fiscalização se equivocou na imputação fiscal contra o contribuinte, pois uma vez tendo extraído os valores da declaração de imposto de renda do autuado, torna-se improcedente a omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos;
- 4) Fls. 870, 871/881 - **Depósitos bancários.** 1.1. O lançamento subsidiou a tributação nos depósitos bancários havidos na conta corrente do impugnante durante o período circunscrito no lançamento, extraíndo apenas os depósitos que foram informadas as fontes. O depósito em conta corrente mesmo sem comprovação da

fonte ou origem sem a efetiva demonstração da existência de aumento patrimonial a descoberto, torna nulo o lançamento nos termos prescritos na Súmula 182 do TRF. 1.2. Do total dos documentos apresentados para justificar a conta corrente conjunta foi considerado 100%, porém houve equívoco na divisão dessa conta, pois o total era aproximadamente de R\$ 4.650.000,00. O correto seria pegar esse valor, dividi-lo por dois (conta conjunta) e desse resultado que seria R\$ 2.325.000,00 descontar os documentos apresentados pelo impugnante no valor de R\$ 1.795.000,00. Sobraria apenas um saldo de R\$ 53.000,00. Além disso houve equívocos na análise da conta corrente, por falta de identificação de vários depósitos devolvidos, onde foram considerados todos os depósitos desbloqueados (fls. 076/131, carreados no auto), não sendo feita uma conciliação bancária para apreciação dos depósitos envolvidos em conta corrente, somando uma quantia aproximadamente de R\$ 219.000,00;

- 5) Fls. 871 e 881 — Omissão de rendimento a título de pró labore. Já foi tributado na fonte. Não cabe nova tributação sobre essa verba, o que implicaria bi-tributação;
- 6) Fls. 871 e 881 — Multa passível de redução. Cai por terra em face da improcedência do lançamento principal.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém (PA) julgo procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 01-11.360 (fls. 900 a 928), de 23/06/2008, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE DO LANÇAMENTO. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o art. 96 do Código Tributário Nacional, desde que não se traduzam em súmula vinculante nos

termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO PRESCRICIONAL. *Os documentos relativos aos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, nos termos do art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.*

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Está sujeita ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base em valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

RETIRADAS PRO LABORE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. *Recebimento de valores por sócio de empresa, consubstanciados em créditos e depósitos bancários provenientes de contas bancárias de titularidade da sociedade, e cuja motivação não foi comprovada de maneira adequada, caracterizam retiradas pro labore e estão sujeitos à tributação*

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. *O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.*

A decisão *a quo* acatou os seguintes argumentos do contribuinte:

- os saldos anteriores das contas correntes em 31.12.2001 do cônjuge Lisete Maria Casagrande CPF, conforme Demonstrativo de Variação Patrimonial (fl. 293), informados na respectiva declaração de ajuste anual, foram considerados como recursos na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, assim como os valores recebidos a título de licença prêmio liberados em 20.03.2002 (vide fl. 916); e
- os depósitos considerados em duplicidade, relacionados pelo contribuinte às fls. 880 e 881, foram excluídos da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (fls. 923 e 924).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 22/07/2002 (vide AR de fl. 932), o contribuinte interpôs, em 20/08/2008, tempestivamente, o recurso de fls. 933 a 940, acompanhado dos documentos de fls. 941 a 1029, no qual alega, em síntese, que:

- o lançamento baseou-se apenas em valores que transitaram a crédito na conta corrente pertencente ao recorrente, sem demonstrar alguma espécie de exteriorização de riqueza ou aumento patrimonial;
- a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos preceitua que é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, citando precedentes judiciais e administrativos;
- a comprovação da origem dos recursos depositados foi feita mediante a apresentação dos extratos e explicações apresentadas e ignoradas pela fiscalização;
- não foram excluídos os valores dos cheques devolvidos/estornados, que, conforme levantamento apresentado pelo recorrente que montam R\$745.746,50;
- esclarece que tais devoluções resultaram do desfazimento dos negócios a eles vinculados e apenas uma pequena desses foram consumados com o pagamento feito por substituição por outros cheques. Anexa, ainda, 90 avisos de lançamentos de débitos efetuados pelo Banco do Brasil S/A, Agência 0130-9, Conta 31.521-4, relativo à devolução e/ou estorno de cheques, ressaltando que essas operações constam dos extratos apresentados à fiscalização, porém foram desconsideradas;
- na época dos depósitos em comento, os cheques além de não serem individualizados, eram depositados em lotes, de maneira que os detalhamentos nos extratos só passaram a ser feitos após a vigência do Código de Defesa do Consumidor bancário, criado pela Resolução do Banco Central nº 2892/08;
- no que se refere à omissão de receitas a título de corretagem, é de se esclarecer que o recorrente, na qualidade de produtor rural, ao receber suas comissões as transformava em produtos, emitindo notas fiscais do produtor, pois nessa atividade o mesmo tem o direito de optar pela declaração anual;
- quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, apurado no ano-calendário 2002, afirma que teria decorrido em virtude da desconsideração da existência de saldos anteriores na conta de seu cônjuge, Sra. Lisete Maria P. Casagrande, bem como da indenização de licença prêmio por ela recebida;
- houve, também, uma confusão quanto às declarações da Sra. Lisete que deveria informar a venda do veículo Toyota Hilux, cujos recursos originaram a compra do imóvel, caracterizado Terreno Urbano,

localizado na Vila de Alter do Chão, Mat. 10.704, em 2002, declarou em 2003, cujo comprovante será apresentado em 60 dias;

- em relação ao ganho de capital, os imóveis tributados provêm de doação concedida, em 1993, por seu pai, Waldemar Casagrande, já falecido, portador do CPF 015.346.029-68, em 1993. Ressalva que esses imóveis foram adquiridos em 1978, tendo direito a correção do valor prevista no art. 17, inciso I, da Lei 9.249, de 1995, o que elimina por completo o ganho de capital. Requer o prazo de 60 dias para apresentar os documentos comprobatórios dessas operações;
- quanto a assertiva da fiscalização de que a empresa MATO GROSSO CEREAIS LTDA, da qual o contribuinte é sócio, estar efetuando venda de produtos agrícolas sem a emissão de notas fiscais, salienta que em 15/10/2007, foi encerrada a ação fiscal instaurada com o seguinte resultado: "... Após a análise por amostragem, dos livros e documentos do sujeito passivo, constatamos a inexistência de irregularidades capazes de gerar lançamento fiscal", conforme Termo de Encerramento em anexo.

Em 26/11/2008, o contribuinte protocolizou a petição de fls. 1033 a 1035, encaminhando a Escritura Pública de Doação feita por seu Genitor e as declarações de Imposto de Renda (fls. 1038 a 1045), com o objetivo de afastar o lançamento do item referente ao ganho de capital.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compõe o Lote nº 05, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 07/02/2011, veio numerado até à fl. 1046 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Limites do litígio

Conforme relatado, no presente lançamento foram apuradas seis infrações, das quais duas não foram expressamente questionados no presente recurso: omissão de rendimentos recebidos da empresa Mato Grosso Cereais LTDA, a título de pró-labore, nos anos-calendário 2002 e 2003, e multa regulamentar, por falta de informação no quadro Relação de Pagamentos e Doações Efetuadas, no ano-calendário 2002 e 2003.

Assim, as matérias submetidas a apreciação por este Colegiado restringe-se à omissão de rendimentos recebidos a título de comissão de corretagem, no ano-calendário 2003, ao acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2002, a omissão de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos, em julho de 2003 e aos depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2003.

2 Presunção de omissão com base em depósito bancário de origem não comprovada

Em síntese, o recorrente alega que: (a) o lançamento baseou-se apenas em valores que transitaram a crédito na conta corrente pertencente ao recorrente, sem demonstrar exteriorização de riqueza ou aumento patrimonial; (b) a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos preceitua que é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários; (c) a comprovação da origem dos recursos depositados foi feita mediante a apresentação dos extratos e explicações apresentadas e ignoradas pela fiscalização; e (d) não foram excluídos os valores dos cheques devolvidos e/ou estornados, que, conforme levantamento apresentado pelo recorrente, montam R\$745.746,50.

Inicialmente, impõe-se fazer uma retrospectiva da legislação, no que diz respeito ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização de omissão de rendimentos.

Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipóteses de presunção de omissão de rendimentos.

No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de

omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, diante da constatação de sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas não era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos, **sendo necessário se constatar a existência de sinais exteriores de riqueza que evidenciasse a renda auferida ou consumida.**

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base **exclusivamente** em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o cancelamento dos processos referentes a crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Infere-se, assim, que a partir do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira, deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Desta forma, a apuração de omissão de rendimentos a partir da movimentação financeira passou a ter fundamento apenas no art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (constatação de sinais exteriores de riqueza) que vigorou até a edição da

Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou expressamente este dispositivo legal, definindo com mais clareza em que termos os sinais exteriores de riqueza poderiam ensejar a tributação de omissão de rendimentos.

Com a edição da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a configurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, desde que fosse estabelecido um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:

Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O legislador deixa claro que os depósitos bancários podem ser utilizados para fins de apuração de omissão de rendimentos, contudo, nos estritos termos do §5º e do *caput* do artigo acima transcrito, ou seja, não basta apenas constatar a existência dos depósitos, mas deve-se estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos.

Na realidade, a Lei nº 8.021, de 1990 nada mais fez do que consolidar, de forma explícita, o tratamento tributário a ser aplicado aos depósitos bancários de origem não justificada e que já vinha sendo adotado tendo em vista a presunção de omissão de rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza, nos termos do art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (só revogado pela própria Lei nº 8.021, de 1991), e o disposto no Decreto-Lei nº 2.471, de 1988 (9º, inciso VIII) que excluía do campo de incidência do imposto de renda os montantes arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Entretanto, a remissão do contribuinte à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, **(item b)**, não o socorre, eis que foi editada antes da vigência da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, que alterou novamente as normas para a tributação de depósitos bancários.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, criou-se **uma presunção mais sumária** que atribui ao fisco a **simples evidenciação da existência de depósitos bancários não justificados** pelo contribuinte, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

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).

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a carga do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Quanto à necessidade de o fisco demonstrar a existência de acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza (**item a**), o recorrente não pode transferir para a fiscalização o encargo que a lei lhe impõe. O ônus da prova atribuída a cada uma das partes envolvidas na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, está bem definido no texto legal, não deixando margens a dúvida. Cabe ao fisco apenas identificar os depósitos e intimar o titular da conta a sobre eles se manifestar, para que se presuma, até prova em contrário, a carga do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos.

Nesse sentido, consolidando a jurisprudência mais recente, foi editada a Súmula nº 26 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de aplicação obrigatória, desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei N. 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Demonstrada, assim, a legalidade do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, passa-se a análise das demais questões.

Não obstante alegue o recorrente que a comprovação da origem dos recursos depositados foi feita mediante a apresentação dos extratos e explicações apresentadas e ignoradas pela fiscalização (**item c**), não é o que dos autos se infere.

A fiscalização procedeu a análise criteriosa dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, como se verifica no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 834 e 835:

É de se esclarecer que, para os créditos/depósitos bancários, **totais ou parciais**, cuja origem dos recursos foi comprovada, passaremos adiante a descrevê-los **indivduazidamente**.

Primeiramente, em resposta ao termo de intimação fiscal para comprovar os depósitos/créditos já mencionados, o contribuinte nos apresenta alguns demonstrativos — "demonstrativos de movimentação bancária de 2002 e 2003" — (fls. 160, 162 a 164) e os documentos pertinentes à sua atividade rural.

Porém, diante destas afirmações e em conformidade com **a realização da receita** segundo a legislação do IRPF — Atividade Rural (RIR199, art. 61, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º), para que pudéssemos elaborar o Demonstrativo de Variação Patrimonial (fls. 293 a 342), referimo-nos, mais especificamente, ao § 2º do citado artigo, que trata de adiantamentos de recursos:

§2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

Portanto, o contrato de compra e venda de coisa futura configura modalidade de ato jurídico sob condição suspensiva, ou seja, modalidade em que a eficácia do ato jurídico fica pendente de evento futuro, o fato gerador da obrigação tributária somente ocorre com o implemento da condição, isto é, com a materialização da coisa futura (produção rural) e sua venda/entrega ao financiador. Tudo de acordo com os arts. 116 e 117 do CTN.

Por tais razões, **a maior parte** dos valores das notas fiscais emitidas nos anos-calendário de 2002 e 2003 poderá se referir à entrega de produtos agrícolas provenientes de contrato de compra e venda de coisa futura. Dessa forma, a receita bruta **declarada** da atividade rural constituída pelo montante das vendas dos produtos rurais não necessariamente justifica o movimento bancário do mês/ano, de acordo com o descrito nos parágrafos seguintes.

Tal situação pode ser ratificada mediante a análise das respostas das empresas Cargill Agrícola S A (fls. 159 e 174) e Bunge Alimentos S A (fls. 183 a 190).

Ainda, na análise **individualizada** de cada depósito bancário, bem como as dificuldades apresentadas pelo Sr. Casagrande (fls. 157 e 158), consideramos a **maioria das suas alegações** (fls. 160 a 165 e 344 a 356) carreadas aos autos.

Sendo assim, para a elaboração do *Demonstrativo de Variação Patrimonial*, avaliamos a **realização** da receita da atividade rural (realização financeira) em consonância com os "demonstrativos de depósitos bancários" apresentados pelo fiscalizado, diferentemente do pretendido pelo mesmo, com a emissão das notas fiscais (realização econômica) (fls. 677 e 678), em conformidade com as tabelas abaixo:

[...]

Na seqüência foram listados os depósitos que tiveram origem na receita da atividade rural do contribuinte (fls. 835 a 838) e, na seqüência (fls. 838 a 840), encontram-se listados os depósitos excluídos, em virtude da constatação de que se tratavam de rendimentos recebidos a título de comissão e como tal foram tributados. Esclarece o autuante que (fls. 840):

Para os outros créditos/depósitos bancários, o sujeito passivo, ainda na condição de corretor, nada trouxe aos autos da presente ação fiscal ou, tão-somente, apresentou os comprovantes de depósitos (fls. 533, 534, 536, e 538 a 586) desacompanhados das notas correspondentes, isto é, não comprovou a origem dos recursos, ou melhor, a natureza das transações que alega. Deixou de aproveitar a oportunidade que lhe foi concedida para provar tais afirmações. Meras alegações não comprovam os fatos que narra.

Embora existam métodos estatísticos para a análise de uma amostra (depósitos/créditos bancários de origem comprovada), para o direito tributário não podemos estender o resultado desta para a população (depósitos/créditos bancários a comprovar), sabido que a análise dos depósitos é feita *individualizadamente*.

Não comprovada as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar 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 a mim tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Em sede de recurso, o contribuinte não questiona objetivamente o procedimento adotado pelo autuante, limitando-se a alegar, de forma genérica, que a origem dos depósitos teriam sido comprovada.

Assim sendo, não tendo o interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos que, segundo ele, teriam ocorrido, ficam por sua conta e risco as conseqüências de tal negligência.

Por fim, resta analisar os valores dos cheques devolvidos e/ou estornados, que, segundo o recorrente, totalizam R\$745.746,50.

A decisão guerreada não acatou o pleito do contribuinte sob o argumento de que os cheques devolvidos não guardavam nenhuma conexão com os depósitos feitos (fl. 921).

O interessado afirma que, à época, os cheques, além de não serem individualizados, eram depositados em lotes, de maneira que o detalhamento nos extratos só

passou a ser feitos após a vigência do Código de Defesa do Consumidor bancário, criado pela Resolução do Banco Central nº 2892/08.

Em análise do argüido, assiste razão ao interessado, em parte.

De fato, os depósitos em cheques eram feitos em lote e, por esse motivo, muitas vezes os cheques devolvidos não guardavam qualquer relação com os valores da liberação dos depósitos bloqueados, a não ser que os valores fossem exatamente iguais, ou seja, todos os cheques de um mesmo lote fossem devolvidos. No que se refere ao estorno, este normalmente corresponde a uma operação inversa de mesmo valor.

Além disso, para que se possa chegar a uma conclusão sobre o assunto, deve-se analisar cada devolução de cheque e estorno que o contribuinte pretende excluir para verificar se houve no mesmo dia um crédito referente a depósito liberado (ou um crédito, no caso de estorno) em valor igual ou superior e se este foi considerado pela fiscalização para fins de tributação.

Os cheques devolvidos e os estornos relacionados pelo contribuinte às fls. 942 a 948 foram examinados confrontando-se com os valores tributados pelo fisco como depósitos bancários de origem não comprovada creditados na conta nº 31.521-4 do Banco do Brasil (fls. 830 a 834) e com os extratos bancários anexados às fls. 73 a 125. O resultado dessa análise encontra-se sumarizado na tabela a seguir.

Data	Cheque Devolvido ou Estorno	Valor a Excluir	Observação
18/06/03	1.693,00	1.693,00	
18/06/03	1.100,00	1.100,00	
20/06/03	92,66	0,00	Crédito não tributado
30/06/03	193,74	193,74	
16/07/03	10.000,00	10.000,00	
21/07/03	11.200,00	0,00	Crédito não tributado
21/07/03	7.640,00	0,00	Crédito não tributado
25/07/03	3.400,00	3.400,00	
28/07/03	1.110,00	1.110,00	
28/07/03	3.145,00	3.145,00	
30/07/03	1.110,00	1.110,00	
30/07/03	3.145,00	3.145,00	
31/07/03	1.150,00	0,00	Crédito não tributado
04/08/03	150,00	150,00	
04/08/03	1.600,00	1.600,00	
06/08/03	1.428,00	1.428,00	
06/08/03	1.683,00	1.683,00	
08/08/03	1.600,00	1.600,00	
19/08/03	1.394,50	1.394,50	
19/08/03	344,00	344,00	
21/08/03	27.610,00	0,00	Dois créditos do mesmo valor, só um tributado
25/08/03	344,00	344,00	
27/08/03	900,00	900,00	

Data	Cheque Devolvido ou Estorno	Valor a Excluir	Observação
27/08/03	2.520,00	2.520,00	
28/08/03	9.380,90	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
29/08/03	205,00	205,00	
29/08/03	900,00	900,00	
29/08/03	2.520,00	2.520,00	
01/09/03	394,00	394,00	
01/09/03	780,00	780,00	
03/09/03	16.750,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
03/09/03	4.050,00	4.050,00	
03/03/03	7.525,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
03/09/03	16.750,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
03/09/03	7.525,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
04/09/03	1.080,00	1.080,00	
04/09/03	9.380,90	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
08/09/03	4.050,00	4.050,00	
08/09/03	7.525,00	0,00	Crédito não tributado
08/09/03	7.525,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
09/09/03	328,77	328,77	
09/09/03	205,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
09/09/03	2.530,00	2.530,00	
09/09/03	205,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
10/09/03	288,50	288,50	
17/09/03	1.350,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
17/09/03	3.438,50	3.438,50	
19/09/03	1.350,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
18/09/03	1.134,25	1.134,25	
18/09/03	951,00	951,00	
18/09/03	206,00	206,00	
19/09/03	1.350,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
19/09/03	408,80	408,80	
19/09/03	330,00	330,00	
19/09/03	288,50	288,50	
19/09/03	3.438,50	3.438,50	
19/09/03	2.000,00	2.000,00	
24/09/03	408,80	408,80	
24/09/03	330,00	330,00	
24/09/03	1.134,25	1.134,25	
26/09/03	2.000,00	0,00	
26/09/03	2.000,00	2.000,00	

Data	Cheque Devolvido ou Estorno	Valor a Excluir	Observação
26/09/03	800,00	800,00	
25/09/03	20.500,00	20.500,00	
25/09/03	410,00	410,00	
02/10/03	927,50	0,00	Crédito não tributado
02/10/03	2.811,80	0,00	Crédito não tributado
02/10/03	1.500,00	0,00	Crédito não tributado
03/10/03	13.019,03	0,00	Crédito não tributado
03/10/03	167,00	0,00	Crédito não tributado
03/10/03	800,00	0,00	Crédito não tributado
03/10/03	800,00	0,00	Crédito não tributado
08/10/03	927,50	927,50	
08/10/03	2.811,80	2.811,80	
08/10/03	800,00	800,00	
08/10/03	500,00	500,00	
08/10/03	800,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
09/10/03	167,00	167,00	
13/10/03	15.933,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/10/03	4.286,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/10/03	2.485,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/10/03	2.485,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
15/10/03	5.000,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
15/10/03	5.000,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
17/10/03	4.286,00	4.286,00	
17/10/03	2.485,00	2.485,00	
17/10/03	2.485,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/10/03	3.712,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/10/03	2.200,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/10/03	2.430,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/10/03	2.200,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/10/03	2.430,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
23/10/03	2.200,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
23/10/03	2.200,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
24/10/03	600,00	600,00	
24/10/03	390,00	390,00	
27/10/03	963,00	963,00	
27/10/03	76,70	76,70	
27/10/03	1.440,00	1.440,00	
27/10/03	2.403,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
28/10/03	1.854,00	1.854,00	
28/10/03	2.908,00	2.908,00	
28/10/03	1.550,00	1.550,00	

Data	Cheque Devolvido ou Estorno	Valor a Excluir	Observação
28/10/03	600,00	600,00	
28/10/03	390,00	390,00	
28/10/03	603,50	603,50	
29/10/03	3.473,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
29/10/03	3.000,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
29/10/03	1.000,00	0,00	Crédito não tributado
29/10/03	1.440,00	0,00	Crédito não tributado
29/10/03	2.440,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
30/10/03	1.854,00	0,00	Crédito não tributado
30/10/03	1.550,00	0,00	Crédito não tributado
30/10/03	76,70	0,00	Crédito não tributado
31/10/03	4.500,00	4.500,00	
31/10/03	5.763,96	5.763,96	
31/10/03	3.730,00	3.730,00	
31/10/03	2.906,00	2.906,00	
31/10/03	4.380,00	4.380,00	
31/10/03	2.572,00	2.572,00	
31/10/03	5.577,00	5.577,00	
03/11/03	3.000,00	3.000,00	
07/11/03	326,00	326,00	
07/11/03	300,00	300,00	
10/11/03	200,00	200,00	
11/11/03	4.500,00	4.500,00	
11/11/03	5.763,96	5.763,96	
11/11/03	3.730,00	3.730,00	
11/11/S3	2.906,00	2.906,00	
11/11/03	4.380,00	4.380,00	
11/11/03	2.572,00	2.572,00	
11/11/03	5.577,00	5.577,00	
11/11/03	326,00	326,00	
11/11/03	300,00	300,00	
11/11/03	2.550,00	2.550,00	
11/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
11/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
12/11/03	1.991,00	1.991,00	
12/11/05	1.199,00	1.199,00	
12/11/03	900,00	900,00	
12/11/03	587,00	587,00	
12/11/03	440,00	440,00	

Data	Cheque Devolvido ou Estorno	Valor a Excluir	Observação
12/11/03	100,00	100,00	
13/11/03	2.550,00	2.550,00	
13/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
13/11/03	24,00	24,00	
13/11/03	259,00	259,00	
13/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/11/03	200,00	200,00	
14/11/03	1.199,00	1.199,00	
14/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
14/11/03	440,00	440,00	
14/11/03	900,00	900,00	
17/11/03	96,63	96,63	
17/11/03	100,00	100,00	
18/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
18/11/03	24,00	24,00	
18/11/03	259,00	259,00	
18/11/03	900,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
18/11/03	11.108,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
19/11/03	31.790,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
19/11/03	44.790,00	0,00	Dois créditos do mesmo valor, só um tributado
20/11/03	96,63	96,63	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/11/03	40.000,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/11/03	1.000,00	1.000,00	
21/11/03	42.850,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
21/11/03	42.000,00	0,00	Dois créditos do mesmo valor, só um tributado
21/11/03	1.000,00	1.000,00	
24/11/03	6.196,00	0,00	Débito e crédito do mesmo valor, não tributado
26/11/03	40.000,00	40.000,00	
26/11/03	1.000,00	1.000,00	
26/11/03	1.000,00	1.000,00	
25/11/03	11.847,22	0,00	Dois créditos do mesmo valor, só um tributado
26/11/03	42.000,00	0,00	Dois créditos do mesmo valor, só um tributado
Total	745.746,50	236.342,79	

Em síntese, os cheques devolvidos foram excluídos sempre que, no mesmo dia, existe um valor corresponde a liberação de depósitos bloqueados em montante maior ou igual àqueles e esse crédito foi tributado pela fiscalização. Os estornos foram excluídos sempre que se identificou que o valor do crédito correspondente foi tributado pela fiscalização.

Por outro lado, não houve exclusão nas seguintes situações:

- “Crédito não tributado”: quando não existe liberação de depósitos bloqueados no mesmo dia ou esta é inferior ao valor do cheque devolvido;
- “Débito e crédito do mesmo valor, não tributado”: quando existe um débito e crédito do mesmo valor no dia e esse valor não foi tributado;
- “Dois créditos do mesmo valor, só um tributado”: quando existe um débito e dois créditos do mesmo valor no dia e apenas um dos créditos foi tributado.

Dessa forma, considerando-se que a conta ora analisada é conjunta, deve-se excluir do valor a ser tributado 50% dos cheques devolvidos ou dos estornos acima indicados, ou seja, R\$118.171,40, no ano-calendário 2003.

3 Rendimentos recebidos a título de corretagem

No que se refere à omissão de rendimentos recebidos a título de corretagem, importa transcrever o Termo de Verificação Fiscal, na parte em que descreve a motivação para tributação desses rendimentos (fls. 838 e 839):

Agora, em especial, fazemos referência à conta-corrente conjunta nº 31.521-4, na qual os Srs. Clóvis Rogério Casagrande e Paulo Miguel Jambers informam (fl. 161) que "... faziam uso da mesma para comercialização, em que compravam arroz em casca de produtores e vendiam a cerealista de várias partes do país;".

Entretanto, mais tarde (fl. 345), o Sr. Casagrande afirma que esta conta era utilizada para a prática das atividades sem vínculo empregatício que, tomando a mediação para a realização de negócios mercantis entre terceiros, agenciando propostas ou pedidos com pessoas físicas e/ou jurídicas, as praticou, todavia, como **um corretor de grãos**; portanto, para os depósitos/créditos bancários cuja origem foi **comprovada**, terá seus rendimentos tributados na pessoa física sujeito ao pagamento do carnê-leão quando recebidos de pessoas físicas, e, quando recebidos de pessoas jurídicas, deveria haver a retenção e o recolhimento do imposto sobre a renda pela fonte pagadora, se cabível, de acordo com o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Tanto isso é verdade que as notas fiscais foram emitidas por **terceiros (na maioria das vezes pela empresa Mato Grosso Cereais) para outros terceiros**, cujo intermediário era o Sr. Casagrande, caracterizando, desta maneira, que este não comprava e tampouco revendia os produtos agrícolas destacados nas notas, evidenciando ainda mais que este **praticava a mediação para a realização de negócios mercantis e que recebia rendimentos do trabalho não-assalariado tais como corretagem** (RIR199, art. 45, V).

Se não fosse assim, para o ato de comprar e revender, a nota fiscal de venda deveria ser emitida pelo fiscalizado, situação esta que, em nenhum momento, não ocorreu.

A essa altura, é oportuno citar o que o Sr. Casagrande afirma (fl. 345): "Quem pagava a comissão/corretagem, eram os compradores, pois a diferença ficava sempre em conta corrente no pagamento". Esta situação está bem evidente com a resposta da empresa Tradição Indústria e Comércio de Cereais LTDA (fl. 620).

Ainda, o Sr. Casagrande confessa que o lucro na corretagem é de aproximadamente 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre o valor da venda (fl. 345).

Além dessas afirmações, apresentou alguns comprovantes de depósitos bancários (fls. 357 a 365, 410 a 418, 448 a 449, 458, 497 a 501, 506 a 508, e 523) acompanhados de algumas notas fiscais (fls. 366 a 409, 419 a 447, 450 a 457, 459 a 496, 502 a 505, 509 a 522, 524 a 531, e 532 a 586), para que pudéssemos analisar cada depósito/crédito bancário, e que estão relacionados em uma planilha (fls. 345 e 346) elaborada pelo contribuinte.

A fim de que pudéssemos ter uma melhor análise, intimamos algumas das pessoas físicas/jurídicas compradoras de tais produtos (fls. 587 a 630) para as quais fazíamos a seguinte indagação: "especificar a natureza da transação (compra de produtos, prestação de serviços etc.) a que se referem os depósitos...".

Esclarecemos também, considerando o princípio da economia processual, que não anexamos as notas fiscais enviadas e que foram emitidas pela empresa Mato Grosso Cereais LTDA, tendo em vista serem as mesmas apresentadas pelo fiscalizado em resposta ao termo que solicitou os documentos da atividade rural.

Portanto, de acordo com o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, os valores da tabela abaixo foram computados na base de cálculo do IRPF como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas a título de comissão de corretagem.

Como se percebe, o recebimento dos valores a título de corretagem encontra-se perfeitamente caracterizado pelo fisco (1,5% do valor da operação), o que não foi contestado pelo contribuinte.

A questão a ser apreciada reside na natureza desses rendimentos e, conseqüentemente, na forma de tributação, sendo oportuno transcrever o art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que dispõem sobre a tributação dos rendimentos da atividade rural:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Como se depreende, a intermediação de animais e produtos não se enquadra no conceito de atividade rural e, portanto, deve ser tributada aplicando-se a regra geral dos demais rendimentos auferidos pelo contribuinte e sujeitos ao ajuste anual.

A alegação do contribuinte que, na qualidade de produtor rural, ao receber suas comissões as transformava em produtos, emitindo notas fiscais do produtor, não altera a natureza da operação, pois “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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título” (art. 3º, §4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

4 Acréscimo patrimonial a descoberto

O lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto está fundamentado nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a seguir transcrito (grifos nossos):

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º - 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, depreende-se que se devem confrontar, **mensalmente**, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos para se apurar a evolução patrimonial do contribuinte.

Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), pois, demonstrada pelo fisco a existência de acréscimos patrimoniais a descoberto presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Permanecendo injustificados tais acréscimos, prevalece a presunção relativa de que provêm de fonte ou atividade não declaradas, com o objetivo de subtraí-las à tributação devida.

Como se vê, o ônus da prova atribuída a cada uma das partes envolvidas na **apuração do acréscimo patrimonial a descoberto está bem delimitado no texto legal.** À

fiscalização compete comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal, e, por outro lado, ao contribuinte cabe demonstrar que tais aplicações tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, para que estes recursos sejam considerados como origem no referido demonstrativo.

Feitas estas digressões iniciais, passa-se a análise do caso em concreto.

No que se refere aos saldos anteriores na conta de seu cônjuge, Sra. Lisete Maria P. Casagrande, bem como à indenização de licença prêmio por ela recebida, estes já foram considerados pela decisão de primeira instância, como se observa no voto condutor no qual foi refeita a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto já incluindo esses itens (vide fl. 916).

Quanto à venda do veículo Toyota Hilux, que a Sra. Lisete deveria ter declarado em 2002 e não o fez, cumpre lembrar que, em se tratando de acréscimo patrimonial a descoberto, a presunção impõe ao contribuinte a prova da existência de recursos.

Assim, ainda que a alienação tivesse sido declarada, as informações contidas na declaração de ajuste anual das pessoas físicas devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (art. 51, §1º, da Lei nº 4.069, de 11 de Junho de 1962, reproduzido no art. 806 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99).

Assim, visto que não foi apresentada documentação comprobatória da operação, tal valor não pode compor o Demonstrativo da Evolução Patrimonial.

Destarte, mantém o valor do acréscimo patrimonial a descoberto recalculado pelo julgador *a quo*.

5 Ganho de Capital

No que se refere ao ganho de capital de imóveis rurais, cabe transcrever o art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

De acordo com o dispositivo acima transcrito, a partir do ano-calendário 1997, o custo de aquisição, para fins de apuração de ganho de capital, será o valor do VTN declarado, podendo o fisco, no caso de falta de apresentação da declaração ou de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, arbitrar o valor do VTN “considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela

instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização” (art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996). Nas aquisições ocorridas nos anos-calendário anteriores a 1997, o custo de aquisição será aquele constate da escritura pública, “corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data” (art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995).

De acordo com a fiscalização, o valor de alienação do imóvel denominado “Sítio Santa Maria” foi arbitrado em R\$35.000,00, a partir do valor de venda constante do Contrato Particular de Compra e Venda do imóvel rural (fls. 702 e 703), deduzido dos valores das benfeitorias e culturas, o que não foi contestado pela defesa (vide Termo de Verificação Fiscal à fl. 851).

Foi considerado como custo de aquisição ZERO, por falta de comprovação. O relator de primeira instância manteve o lançamento, uma vez que o contribuinte não havia apresentado a Escritura de Pública comprovando suas alegações, anexada aos autos posteriormente (fls. 1038 a 1040).

De acordo com o Contrato Particular de Compra e Venda, anexado às fls. 702 e 703, adquiridos dois imóveis, um deles o “*imóvel rural denominado ‘Sítio Santa Maria’, Nº do lote 296, referente a matrícula 14.369, no livro nº 2, no Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Santarém, gleba Mojuí dos Campos, com área de 34,0726ha*”.

Por sua vez, de acordo com a Escritura Pública de Doação juntada às fls. 1038 a 1040, o objeto da doação foi “*um imóvel rural com a área de 124.1140 has (cento e noventa e quatro hectares onze ares e quarenta centiáres), denominado Lote nº 077-B, desmembrado do lote nº 077, situado no Projeto de Colonização Mutum, 1ª Etapa, neste Município, Comarca de Diamantino, Estado de Mato Grosso*”.

Como se percebe, o documento apresentado pelo contribuinte refere-se a outro imóvel, não servindo para comprovar as alegações do contribuinte.

Destarte, prevalece o valor do custo de aquisição atribuído pela fiscalização (ZERO), baseado na informação que consta na DIRPF 2003 de que o imóvel teria sido adquirido em 2001, assim como no VTN declarado em 2001 (fls. 707 e 708).

6 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo, no ano-calendário 2003, o valor de R\$118.171,40.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga