



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10530.001506/2007-86
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.744 – 2ª Turma
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GLEIDIALMA NEVES DE CARVALHO COSTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF - RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - O lançamento relativo à omissão decorrente de rendimentos da atividade rural fica limitado a 20% da receita relativa a tal atividade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS SEM ORIGEM COMPROVADA - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se a prova dos autos é no sentido de que o contribuinte somente exerce atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo e Henrique Pinheiro Torres.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 19/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Gleidjalma Neves de Carvalho Costa foi lavrado o auto de infração de fls. 271/299, objetivando a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física em decorrência de omissão de receita em virtude de depósitos bancários de origem não comprovada.

A Segunda Câmara da Segunda Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 2202-00.437, que se encontra às fls. 555/558 e cuja ementa é a seguinte:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FISICA – IRPF
Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006*

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto 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.

ONUS DA PROVA.

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

CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA.

Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal. Sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

Recurso parcialmente provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para reduzir a base de cálculo da exigência ao percentual de 20%.

Intimada do acórdão em 29/09/2010 (fls. 559), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o recurso especial de fls. 562/582, em que pleiteia seja reformada a decisão para manter integralmente o lançamento do auto de infração, sem a redução da base de cálculo para 20% (Acórdãos nº 102-48141 e 106-15721).

O recurso especial foi admitido nos termos do Despacho nº 2202-00274/2010, de 06/10/2010 (fls. 587/590).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou contra-razões. Ademais, a contribuinte interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento por meio do Despacho 2200-00.529, confirmado pelo Despacho 9202-00.529.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A Recorrente sustenta divergência no tocante à tributação da omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários nos casos em que o contribuinte exerce com exclusividade atividade rural. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

“Acórdão nº 102-48141

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - INAPLICABILIDADE DAS NORMAS ATINENTES A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL — O fato de a quase totalidade dos rendimentos e recursos declarados pelo contribuinte serem oriundos da atividade rural não é fator determinante, por si só, para que às omissões de rendimentos apuradas com base nos depósitos bancários sejam aplicadas as normas da tributação da atividade rural (base de cálculo de no máximo 20% da receita bruta). Para tanto, é necessário que o contribuinte faça prova de que tais valores são mesmo oriundos da comercialização de produtos agrícolas omitidos em sua DIRPF -DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - Indefere-se o pedido de diligencia ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a mesma poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem.

(...)

*Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido.”*

“Acórdão nº106-15721

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - SIGILO BANCÁRIO - sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público os negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº105, de 2001, e o art. 197, lido CTN, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere a responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime.

(...)

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos

recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.”

Verifico que os paradigmas apontados pela Procuradoria da Fazenda Nacional concluíram que, mesmo nos casos em que a quase totalidade dos rendimentos declarados pelo contribuinte sejam oriundos da atividade rural, somente será admitida a redução da base de cálculo a 20% nos casos em que for comprovado que tais valores são decorrentes da comercialização de produto agrícolas.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que se o contribuinte exerce apenas atividade rural é de se inferir que a omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada se refere a tal atividade, sendo então aplicável a redução da base de cálculo a 20% dos valores omitidos.

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

No mérito, a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia que a base de cálculo do lançamento relativo à omissão de rendimentos apurada pela fiscalização por meio da movimentação bancária cuja origem não foi identificada não seja limitada a 20%.

Entendo, no entanto, que não assiste razão à recorrente. Vejamos.

Conforme entendimento exarado pela Segunda Câmara da Segunda Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no v. acórdão recorrido, resta comprovada que a fonte de renda da contribuinte é primordialmente de atividade rural, tendo apenas outro rendimento da Prefeitura Municipal de Coronel João Sá (fls. 557), *in verbis*:

“No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural, e que os rendimentos declarados decorrem desta. Consta-se que a mesmo também recebe rendimentos de uma prefeitura municipal, mas não há provas que os rendimentos estejam relacionados com essa entidade.

Da análise dos autos, principalmente do próprio termo de depoimento fiscal, se constata que as origens de recursos tributáveis do contribuinte são originárias exclusivamente da atividade rural e que todos os negócios desenvolvidos pelo suplicante tem relação direta com a atividade rural.” (Destaquei)

Ressalvado meu entendimento em sentido contrário, este E. Colegiado tem se manifestado em oportunidades anteriores no sentido de que a limitação em questão aplica-se inclusive ao lançamento relativo à omissão de rendimentos com base na movimentação bancária não comprovada, nas hipóteses em que se trata de contribuinte dedicado à atividade rural.

Transcrevo abaixo julgados que demonstram a posição em questão:

“DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos quando o titular de conta bancária, regularmente intimado, não prova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados (art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002).

CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a base de cálculo a 20%.”

(Acórdão 104-22.880, Rel. Nelson Mallmann, DOU de 28/01/2009)

Destaco, ainda, a esse respeito, as razões de decidir adotadas no julgamento de 13 de dezembro de 2006, conforme Acórdão n.º CSRF/04-00.487, tendo como redator do voto vencedor o Ilustre Conselheiro Remis Almeida Estol, verbis:

“Minha convicção reside no fato de que a Lei n.º 9.430/96, mais precisamente seu art. 42 que criou a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, simplesmente não trata de regime de tributação, ou seja, não pode ser confundida, como por exemplo, com as Leis n.º 9.249/95, n.º 7.713/88 e, também, a própria Lei n.º 8.023/90, que é específica para a atividade rural e com outra natureza, esta sim, estabelecendo regime de tributação via determinação do fato gerador, da base de cálculo, das alíquotas etc.

Para demonstrar minha posição, vou me socorrer, inicialmente, de dispositivos dirigidos às Pessoas Jurídicas e contidos nos artigos n.º 288 e n.º 537 do RIR/99, que passo a transcrever:

Art. 288

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

Art. 537

Verificada a omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532.

Parágrafo Único

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.

A conjugação desses dispositivos está indicando claramente que, existindo apenas uma atividade, a imposição tributária sobre a omissão de receita não pode se distanciar do “regime de tributação” a que estiver submetido o contribuinte.

Foi nessa mesma linha o posicionamento da Primeira Câmara deste Conselho quando da apreciação do recurso n.º 114.881, envolvendo empresa que se dedicava exclusivamente à atividade rural e também acusada de omissão de receitas, via presunção, por saldo credor de caixa e depósitos bancários.

Nesse julgamento, colhido à unanimidade de votos, decidiu o colegiado validar a presunção de omissão de rendimentos previstas nos artigos 281 a 287 (este último sobre depósitos bancários) e, ao mesmo tempo, se valer para a tributação da omissão dos dispositivos da Lei n.º 8.023/90, como faz certo o Acórdão n.º 101-92.858, de 21.10.1999, de relatoria do ilustre Conselheiro Kazuki Shiobara, na parte que interessa, assim ementado:

Acórdão n.º 101-92.858

IRPJ - ALÍQUOTA - EMPRESAS RURAIS - AVICULTURA - As pessoas jurídicas que se dedicam exclusivamente à atividade rural (criação de frangos) devem ser tributadas com a alíquota majorada pelo art. 12 da Lei n.º 8.023/90, conforme entendimento sedimentado no Acórdão CSRF/01-0.464/84.

Tenho, portanto, que fazer incidir o tributo da omissão presumida nos termos da Lei n.º 7.713/88, que é o caso dos autos, ao invés da Lei n.º 8.023/90, tendo o contribuinte exercido unicamente a atividade rural, além de criar reprovável distinção entre contribuintes em grave afronta ao princípio constitucional de isonomia, se estaria, em análise finalística, admitindo uma segunda presunção na Lei n.º 9.430/96 que, além de presumir a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, também presumiria sua origem ao talante da autoridade lançadora.

Quanto ao argumento de que a atividade rural, por ser detentora de regime tributário diferenciado e benéfico, dependeria da prova de que as receitas omitidas tivessem vindo dessa atividade, não tem aplicação nos casos em que a omissão de receita decorre de presunção legal, e mais, tornaria inócua a própria presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, além de desvirtuar todo o sistema de tributação contrariando normas expressas sobre o tema, a exemplo dos artigos n.º 288 e 537 do RIR/99.

É por essas razões, fundamentalmente, que identifico no Acórdão paradigma não só o melhor direito, mas também a perfeita aplicação do princípio da razoabilidade, numa elogiável e criteriosa elaboração no sentido de harmonizar dispositivos legais aparentemente contraditórios.

De resto, essa mesma matéria já foi objeto de inúmeras manifestações da Egrégia Quarta Câmara deste Conselho além do paradigma trazido aos autos, à exemplo do Acórdão n.º 104-21726, de 26.07.2006, de relatoria do renomado Conselheiro Nelson Mallmann, cujos fundamentos adoto integralmente, me permitindo reproduzir parte deles:

“O nosso ordenamento jurídico prevê para o produtor rural que não possuir escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, identificada ou não, ao limite máximo de 20%.

Não há dúvidas, que muitos entendem que somente é passível de tributação pelo regime especial (atividade rural) os valores omitidos que, comprovadamente, através da apresentação de documentação hábil e idônea, decorressem da atividade rural.

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

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

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

No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural, e que basicamente as receitas/rendimentos declaradas decorrem desta.

Da análise dos autos, principalmente da Declaração de Ajuste Anual do exercício questionado (fls. 09/17), se constata que as origens de recursos do contribuinte são originários da atividade rural e que todos os negócios desenvolvidos pelo suplicante tem relação direta com a atividade rural.

Em assim sendo, não me parece correto tributar a totalidade dos depósitos bancários não comprovados como sendo omissão de rendimentos de uma outra atividade qualquer, por mera presunção, quando o contribuinte, como é o caso em questão, tem rendimentos tributáveis originados exclusivamente da atividade rural, já que as receitas da atividade rural pelas suas peculiaridades gozam de tributação mais favorecida.

Neste contexto, quando se tratar de contribuintes cuja atividade exercida é exclusivamente a rural, qualquer omissão deveria ser tributada nos termos da Lei n.º 8.023, 1990, sendo certo que na hipótese presente a própria Lei n.º 7.713, 1988, art. 49, exclui os rendimentos da atividade agrícola e pastoril, já que serão tributados na forma da legislação específica.

Nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.

Outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado nos estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

Na esteira destas considerações a exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expresso nos arts. 37, caput e 150, I, da Constituição Federal.

Neste contexto, a omissão de receita/rendimentos verificada através de depósitos não comprovados em contribuintes que se dedicam exclusiva e comprovadamente, a exploração de atividade rural, o levantamento do valor tributável deve ser realizado de forma anual e tributado como se atividade rural fosse, em obediência ao disposto nas normas legais que regem o assunto, quais sejam: Lei n.º 7.713, de 1988, art. 49; e Lei n.º 8.023, de 1990, com as devidas alterações posteriores”.

O mesmo entendimento foi adotado em julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do quais são exemplos aqueles materializados nos Acórdãos CSRF/04.00801 e CSRF/04.00802.

Diante do exposto, conheço do recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad