



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.720832/2011-53
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.392 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente THEODOMIRO NASCIMENTO BORGES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

Na ausência de comprovação pelo contribuinte de serem os valores creditados em sua conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira provenientes de atividade rural, devem tais rendimentos serem tributados nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2008. Na ação fiscal foram apuradas duas infrações: i) omissão de rendimentos provenientes de atividade rural, lançamento arbitrado nos termos do art. 18, §2º da Lei nº 9.250/95, e ainda ii) omissão de rendimentos apurado a partir de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário determinando exclusão de parte do valor da infração relacionada com os depósitos bancários, haja vista a comprovação de se tratar de mero resgate de aplicação financeira. Quantos aos demais valores mantidos pela DRJ, concluiu o Colegiado *a quo* pela ausência de justificação para os valores que transitaram pela conta bancária, não havendo que se falar em arbitramento do IRPF da totalidade dos rendimentos omitidos como se atividade rural fosse. O acórdão 2202-004.854 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

Cientificada do acórdão a Fazenda Nacional nos termos da petição de fls. 288 se manifesta pela não interposição de recurso.

Intimado o Contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 304/308. Ato contínuo, é interposto então recurso especial de divergência visando a rediscussão da tese da "**aplicação da tributação específica da atividade rural aos depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte**". O despacho em Agravo de fls. 409/412, com fundamento nos acórdãos paradigmas 9202-00.762 e 2201-003.460, assim resumiu a divergência: “constando na DIRPF unicamente rendimentos da atividade rural e não tendo o Fisco indicado o exercício de outra atividade, a situação fática do recorrido assemelha-se às dos paradigmas, com interpretações diferentes, pois no recorrido exigiu-se a comprovação individualizada da origem dos depósitos, nos paradigmas não”.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção do acórdão recorrido. Cita como precedente o acórdão 9202-006.007, para o qual o ônus de comprovar a origem do rendimento como sendo de atividade rural é do próprio contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os requisitos formais, razão pela qual, ratificando o despacho de Agravo, dele conheço.

Conforme exposto, o recurso devolve a este Colegiado a discussão acerca da necessidade de aplicação da regra do parágrafo único, do art. 5º da Lei nº 8.023/90, sobre os rendimentos apurados a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Defende o recorrente que na respectiva DIRPF foi declarado recebimento de rendimento exclusivo de atividade rural assim, deixando a autoridade fiscal de comprovar o exercício de outras atividades pelo contribuinte, deve o lançamento tomar como premissa o arbitramento específico, afastando-se o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

É sabido ser o lançamento procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei na hipótese de constituição do crédito tributário é observar a regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pautando-se a fiscalização nas seguintes premissas: i) verificar a ocorrência do fato gerador; ii) determinar o crédito tributário; iii) calcular o imposto devido; iv) identificar o sujeito passivo; e v) identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Excepcionalmente, presentes fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo, admite-se na atividade de lançamento o uso de presunções como meios indiretos de prova na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário. A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

O art. 148 do CTN é norma geral que permite a utilização da presunção, entretanto tal dispositivo é expresso ao condicionar sua aplicação à comprovação da ocorrência dos requisitos autorizativos, quais sejam: deixar o contribuinte de apresentar declarações ou esclarecimentos, deixar de expedir documentos obrigatórios ou, uma vez apresentados os documentos, declarações e esclarecimentos, esses não mereçam fé.

Vejamos o teor do dispositivo citado:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A utilização de presunção não fere os princípios da segurança jurídica ou da legalidade. A Professora Maria Rita Ferragut, em sua obra intitulada *Presunções no Direito Tributário* (Quartier Latin, 2ª ed. 2005) nos explica ser tal recurso necessário à proteção do interesse público:

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, e tão-somente,

prova o acontecimento factual relevante não de forma direta - mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

E acrescenta:

A utilização das presunções para instituição de tributos é uma forma de atender ao interesse público, já que essas regras são passíveis de evitar que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as consequências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. É, nesse sentido, instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da práticas de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.

Por isso, ainda que a prova direta deva ser privilegiado, a indireta pode e deve ser sempre produzida (desde que, insistimos, corretamente) para garantir-se a preservação de interesses públicos relevantes, tais como a arrecadação de tributos. Sendo indisponível o interesse perseguido de ofício pela Administração, a supremacia do interesse público sobre o do particular conduz à busca da verdade material, que muitas vezes só pode ser alcançada mediante o emprego de presunções.

Entretanto, a utilização dessa regra excepcional de apuração do fato gerador pelo Fisco não impede a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de demonstração de tal prova a fim de refutar a constatação presumida admitida em lei. As denominadas presunções legais relativas têm, portanto, o condão de transferir o ônus da prova da ocorrência de um dos elementos do fato gerador da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

E nos serve como exemplo exatamente o art. 42 da Lei nº 9.430/96, o qual dispõe:

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.

Ora, no presente caso o trabalho fiscal se iniciou exatamente a partir da apuração de montantes “creditados em conta de depósito ou de investimentos”, tendo o contribuinte sido intimado a comprovar a verdadeira origem desses valores, uma vez que as informações prestadas na respectiva DIRPF não retratavam a realidade (art. 148 do CTN). Assim, correta a utilização do arbitramento segundo o citado art. 42, o qual somente poderia ser afastado se restasse cabalmente comprovada a origem dos rendimentos como já tributados, não tributados ou proveniente de atividade que requeira forma de tributação específica – como ocorre na atividade rural.

O arbitramento previsto no parágrafo único do art. 5º da Lei nº 8.023/1990, de fato, deve prevalecer sobre o arbitramento do art. 42 da Lei nº 9.430/96, entretanto sua aplicação parte da premissa de estarmos diante de receita proveniente de atividade rural nos termos do art. 2º do primeiro diploma legal. Referido art. 5º remete à regra de tributação da “opção presumida” do resultado da atividade rural - 20% da receita bruta no ano-base, a qual não dispensa a comprovação da origem das receitas:

Lei nº 8.023/90

Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

Parágrafo único. Os livros ou fichas de escrituração e os documentos que servirem de base à declaração deverão ser conservados pelo contribuinte à disposição da autoridade fiscal, enquanto não ocorrer a prescrição quinquenal.

...

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

De maneira semelhante a Instrução Normativa SRF nº 83/2001 ao disciplinar a forma de apuração do resultado da atividade rural expõe que a ausência de escrituração conduz ao arbitramento e não à presunção de que todo rendimento auferido por pessoa física que explore atividade rural será assim classificado. Vejamos:

Art. 22. O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual é mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A ausência da escrituração prevista no caput implica o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Quando a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa.

§ 4º O resultado negativo apurado pelas pessoas físicas que optarem pelo disposto no § 3º não pode ser compensado.

§ 5º Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário.

Interpretando os dispositivos percebemos que o arbitramento do art. 5º da Lei nº 8.023/1990 será aplicado de ofício pela autoridade fiscal naqueles casos em que a partir de documentos apreendidos ou do cruzamento de dados restar constatado que o contribuinte deixou de efetuar corretamente o registro contábil dos valores transacionados no comércio rural. O que

quero dizer é que a referida regra não determina que todos os valores recebidos e omitidos pela pessoa física que explore atividade rural sejam automaticamente assim considerados. Em um lançamento cuja origem se fundamenta no art. 42 da Lei nº 9.430/96, cabe ao contribuinte demonstrar por documentação hábil a natureza dos depósitos apurados.

E aqui não defendo a ideia de um lançamento de imputação de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada somente ser desconstituído a partir da apresentação de documentos coincidentes em datas e valores, especialmente no caso da atividade rural. A atividade rural ainda assume viés rudimentar devendo o aplicador do direito compatibilizar a realidade cotidiana com as exigências da lei, aliás essa é exatamente a regra do art. 6º da já citada IN SRF nº 83/2001: “A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deve ser comprovada por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como Nota Fiscal de Produtor, Nota Fiscal de Entrada, Nota Promissória Rural vinculada à Nota Fiscal de Produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.”

No caso concreto, como bem destacado pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, o contribuinte, por diversas vezes, foi intimado a esclarecer os depósitos bancários realizados em suas contas ao longo do ano de 2008. Após algumas explicações e diante dos documentos apresentados, parte dos valores foram classificados pela fiscalização como provenientes de atividades rurais, exatamente os valores para os quais houve a apresentação das notas fiscais que acobertaram operações de venda de gado a terceiros. Os demais valores foram tributados como omissão de rendimentos na regra geral do art. 42 da Lei nº 9.430/96, valendo destacar que para parte razoável da apuração o próprio contribuinte (fls. 157/158) defendeu tratar-se de rendimentos não tributáveis: meras transferências bancárias (tese acatada pela DRJ e turma *a quo*) e recebimento de empréstimos realizados a terceiros (tese afastada pelas decisões anteriores).

Ou seja, além da ausência de documentos capazes de levar à classificação da totalidade dos depósitos apurados como receita de atividade rural, acolher a tese recursal seria o mesmo que alterar declaração prestada pelo próprio contribuinte, reclassificando valores tidos como pagamento de empréstimos como possíveis de tributação pelas regras da Lei nº 8.023/90.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

