



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA**

Processo nº 10850.003402/2004-48
Recurso nº 104-142.038 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº CSRF/04-00.801
Sessão de 03 de março de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA

Assunto: IRPF

Exercício: 1998 a 2000

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

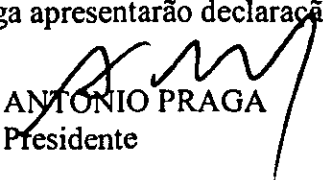
**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RECURSOS PROVENIENTES
DA ATIVIDADE RURAL OMITIDA – FORMA DE
TRIBUTAÇÃO.**

- Demonstrado, pelos meios de provas existentes nos autos, que a movimentação financeira do sujeito passivo decorre do exercício de atividade rural cuja tributação foi omitida, ainda que parcialmente, a exigência do crédito tributário, por força do disposto no artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve se dar em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS Por maioria de votos, CONHECER do recurso especial para NEGAR-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Ana Maria Ribeiro dos Reis que deram provimento ao recurso para restabelecer a tributação na forma original do lançamento. Os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Antonio Praga acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões que entende ser possível a redução da base de cálculo aos limites da atividade rural. Os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Antonio Praga apresentarão declaração de voto.


ANTONIO PRAGA
Presidente

D

1


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 09 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Remis Almeida Estol, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Relatório

Trata-se de recurso da Fazenda Nacional contra o acórdão fls. 5.300 a 5.382 que, por maioria de votos, apreciando a prova dos autos, concluiu que os valores correspondentes aos depósitos bancários relacionados pela fiscalização eram provenientes da atividade rural, razão pela qual entendeu que a omissão deveria ser tributada nos termos da Lei nº 8.023, de 1990, que prevê forma específica para tributação dos rendimentos da atividade agrícola e pastoril. Em síntese, o acórdão recorrido, do qual foi relator o conselheiro Néslon Mallmann, está alicerçado nos seguintes fundamentos:

(...)

"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."

....

"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

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 nº 7.713, de 1988, art. 49; e Lei nº 8.023, de 1990, com as devidas alterações posteriores..."

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão em 29/08/2005 (fl. 5383) e em 06/09/2005 protocolizou o recurso de fls. 5387 a 5391, por meio do qual busca a reforma da decisão atacada sustentando que:

(I) A presunção de que os depósitos bancários são rendas, decorre da não comprovação pelo contribuinte da origem dos mesmos.

(II) *In casu*, o contribuinte não logrou comprovar que os depósitos tiveram origem na atividade rural. O fato de o contribuinte declarar rendimentos exclusivamente da atividade rural não impede que o mesmo seja tributado na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, isto porque a tributação pelo artigo 42 decorre justamente nos casos de rendimentos não declarados e, além disso, de origem não comprovada.

(III) Que o contribuinte não logrou demonstrar a origem entre os depósitos e a atividade rural.

(IV) Não tem cabimento considerar como depósitos provenientes de atividade rural, aqueles cuja comprovação não foi realizada, simplesmente porque o contribuinte exerce de forma contumaz tal atividade econômica. Nada impede que alguém seja, por exemplo, pecuarista e tenha uma atividade econômica paralela sem que o fisco tenha conhecimento e receba rendimentos desta última em conta bancária.

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 5.393 a 5397 e as contra-razões constam das fls. 4.443 a 4.443, por meio das quais a parte requerida requer seja negado provimento ao recurso com base nos seguintes argumentos:

(I) Que, à luz do art. 5º, I, do RICSRF, combinado com o artigo 32, I, do RICC, são duas as condições para o exame do recurso especial, no caso, i) que a decisão atacada não tenha sido unânime e ii) que tenha ela sido contrária à lei ou à evidência da prova.

(II) Que no caso em tela não há o que se falar em contrariedade à lei. O acórdão recorrido se deu de acordo com as leis que regem o assunto, quais sejam: Lei nº 7.713, de 1988, art. 49; e Lei nº 8.023, de 1990.

(III) Que o artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê que os valores cuja origem, por provas diretas ou indiretas, houver sido comprovada, submeter-se-ão às normas de tributação específicas. Assim, formado o convencimento, por provas diretas ou indiretas, de que os recursos que transitaram pelas instituições financeiras são provenientes de rendimentos da atividade rural não declarados, a tributação deve submeter-se às normas previstas para este segmento, critério este corretamente adotado pelo acórdão recorrido.

(IV) O recorrido, nos anos-calendário de que trata a autuação, juntamente com os seus irmãos e pai, operavam e administravam atividades rurais ligadas as 15 (quinze) fazendas relacionadas às fls. 5.464/5.465, o que demonstra que, à mingua de qualquer indício

em contrário, seria ilógico imaginar que os depósitos bancários não fossem fruto de atividades rurais.

(V) Que na interpretação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é preciso distinguir a situação da não comprovação dos valores, da circunstância em que documentos são apresentados e não são aceitos pelo Fisco. No caso dos autos, os cheques nominais, as pessoas individualizadas nas planilhas, os frigoríficos indicados e identificados não foram aceitos porque o Fisco considerou que a única comprovação válida seria a emissão de notas fiscais, fruto de puro subjetivismo.

(VI) Que o ônus que recai sobre o contribuinte é o de fazer prova positiva direta ou indireta de suas alegações. No caso, se o fisco, de alguma maneira não aceita esta prova, cabe-lhe mostrar os fatos que possam inutilizá-la. Entretanto, no caso dos autos, tais justificativas não foram aceitas porque não estavam vinculadas à nota fiscal de produtor rural.

Por fim, para conhecimento do colegiado, registro que a fiscalização, à fl. 4.631, no critério de apuração dos depósitos bancários não justificados, utilizou a soma de todos os valores creditados nas contas e deste montante subtraiu o valor correspondente à soma das vendas declaradas da atividade rural, bem como a soma das notas fiscais não declaradas que foram tributadas como omissão de receita da atividade rural, sendo que o saldo considerou depósitos bancários não justificados, conforme demonstrativo na planilha de fl. 4.622 e 4.623. Para fins de melhor compreensão, transcrevo a seguinte passagem do termo de fiscalização:

"Nesta intimação, fizemos três observações aos condôminos:

1º - A comprovação deveria ser feita com documentos hábeis e idôneos;

*2º - Em razão de não existir lei que obrigue o contribuinte a depositar os valores conforme constantes nas notas fiscais de produtos e nas notas fiscais de entrada (em datas e valores compatíveis), e considerando que as diferenças entre os valores consignados nestas notas fiscais e o valor real da operação (em função do valor de pauta, pesagem no abate, descontos referente ao Funrural e ao ICMS, descontos de cheques, juros, etc.), informamos que **NÃO seria necessária a comprovação dos depósitos oriundos das notas fiscais de produtor e/ou das notas fiscais de entrada contabilizadas e/ou retidas pela fiscalização, pois os valores consignados nestas notas seriam considerados como provados.** (fl. 4.631 **negritos no original**).*

3º - Que em função da atividade rural estar sujeita à tributação mais benigna, somente seriam consideradas como receitas da atividade rural as receitas comprovadas por documentos usualmente utilizados nessa atividade – nota fiscal do produtor e nota fiscal de entrada. (fl. 4.631).

.....

"....Portanto, o montante da receita da atividade rural de cada condômino, ora apurado, será considerada para justificar a origem dos recursos dos depósitos bancários do contribuinte (fl. 4.35)"

Do que consta da planilha de fls. 4.622 e 4.623 e do termo de fiscalização, se denota que o auditor fiscal não fez análise individualizada para verificar os depósitos que considerava justificados ou não, limitando-se a aplicar o critério acima exposto. Em relação a tal procedimento, penso que a Câmara julgadora não analisou possíveis imprecisões nesta sistemática, pelo fato do recorrente sustentar que tais rendimentos eram provenientes da atividade rural, devendo ser tributados como tal, pretensão esta acolhida.

Concluindo, registro que a omissão de receita proveniente à atividade rural, que foi objeto de autuação, se refere a 278 (duzentos e setenta e oito) notas fiscais que não estavam contabilizadas (fl. 4.634), sendo que em relação às notas fiscais não contabilizadas a fiscalização previamente intimou, por amostragem, alguns contribuintes que prestaram informações (fl. 4.034/4.036), confirmando a existência de tais operações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, passo ao exame da matéria.

Quanto ao argumento da parte recorrida de que à luz do artigo 5º, I, do RICSRF, combinado com o artigo 32, I, do RICC, o recurso especial só pode ser admitido se preenchidas duas condições, quais sejam: (i) que a decisão atacada não tenha sido unânime e (ii) que tenha ela sido contrária à lei ou à evidência da prova dos autos *é preciso ter presente que somente com o recebimento do recurso especial e o seu conseqüente conhecimento, pode a instância especial dizer se o acórdão recorrido contrariou ou não a lei ou evidência de prova.*

Os requisitos de admissibilidade do recurso especial, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, seguem os mesmos parâmetros para admissibilidade do Recurso Extraordinário, contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, e repete-se na alínea “a”, do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, de competência, respectivamente, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Sobre o tema, a manifestação de José Carlos Barbosa Moreira¹, é válida tanto para o Recurso Extraordinário quanto para o Recursos Especial, trilha na seguinte linha:

(...)

“Ora, limitando o discurso, commoditatis causa, à hipótese de contrariedade a lei federal, não há quem não perceba que, tomada a Constituição ao pé da letra, se teria conferido ao Superior Tribunal de Justiça atribuição intrinsecamente contraditória. Ele deveria julgar o recurso especial apenas nos caos em que a decisão recorrida houvesse contrariado lei federal; ou, em outras palavras: apenas nos casos em que o recorrente tivesse razão. Sucede que, para verificar se a lei federal foi mesmo contrariada, e portanto se assiste razão ao recorrente, o Superior Tribunal de Justiça precisa julgar o recurso especial! Quis iuris se, julgando-o, chega o tribunal à conclusão de que não se violou a lei, de sorte que o recorrente não tem razão? Literalmente entendido o texto constitucional, haveria o Superior Tribunal de Justiça andado mal em julgar o recurso: a decisão recorrida não contrariou lei federal, logo a espécie não se enquadra na moldura do artigo 105, II, letra, a... Mas como poderia o tribunal, a priori, sem julgar o recurso, adivinhar o sentido em que viria a pronunciar-se, na eventualidade de julgá-lo?”

¹ (1) MOREIRA, José Carlos Barbosa. Que significa “não conhecer” de um recurso? Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro, Ano X, nº 9, 1º semestre de 1996, p. 193.

Eis o pobre Superior Tribunal de Justiça metido, sem culpa sua, em dilema implacável: diante do recurso especial, ou o julga, a fim de ver se a lei federal foi violada, e arrisca-se a, concluindo pela negativa, exceder os limites traçados pela Carta da República; ou então se abstém de julgá-lo e assume o risco de descumprir a atribuição constitucional, porque sempre era possível que a lei federal tivesse sido violada....”

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004), em que foi relator o Ministro Sepúlveda Pertence, em relação à Admissibilidade, assim decidiu:

“Ementa:

I -

II – Recurso extraordinário: letra “a”: alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, “a”, se for para dar-lhe provimento: distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, “a” – para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele pré-questionados – e o juízo de mérito, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário”

Pela sua pertinência, transcrevo a seguinte passagem do no voto condutor da admissibilidade do Recurso Extraordinário acima referido:

“A dificuldade, quando se cuida de RE pela letra a, parece decorrer do dogma de que, então, conhecido, deva ele necessariamente ser provido.

Ouso entender chegada a hora de rever máxima, construída por motivos pragmáticos, que tenho recordado.

Já denunciada pelo notável Castro Nunes², a confusão entre a admissibilidade e o provimento do RE, a, tem sido objeto de crítica veemente e de inequívoca procedência de Barbosa Moreira³.

Vale a longa transcrição do douto e lúdico jurisconsulto:

‘Em hipótese alguma, é dado à Corte deixar de observar a necessária precedência do juízo de admissibilidade sobre o juízo de mérito, e menos ainda misturá-los. Sempre é de rigor, primeiro, apurar se o recurso é ou não admissível (quer dizer, cabível e revestido dos outros requisitos de admissibilidade), e por conseguinte se dele se há ou não de conhecer, no caso afirmativo, depois, já no plano do mérito, investigar se o recurso é ou não procedente (em outras palavras: se o recorrente tem ou não razão em impugnar a decisão do órgão inferior), e por conseguinte se se lhe deve dar ou negar provimento. Não obstante a técnica peculiar (e imprópria) usada pelo legislador

² Castro Nunes. Teoria e Prática do Poder Judiciário, 1943, p. 356 ss.

³ José Carlos Barbosa Moreira – Comentários ao C. Pr. Civil, 10ª ed. Forense, v. V, nº 333, p. 609.

constituente, ao redigir a letra a do art. 102, nº III, e os dispositivos correspondentes em Constituições anteriores (cf., *supra*, o comentário n 319 ao art. 541), o julgamento dos recursos nela fundados há de obedecer à mesma sistemática, sem desprezar a distinção entre as duas etapas. É inadequada a maneira por que o Supremo Tribunal Federal costuma pronunciar-se acerca desses recursos, dizendo que deles "não conhece" quando entende inexistir a alegada infração. Desde que se examine a federal question suscitada pelo recorrente, isso significa que se julga o recurso de meritis, pouco importando que se acolha ou se repila a impugnação feita à decisão recorrida; em caso tais, o que se deve dizer é que se conheceu do recurso e, respectivamente, que se lhe deu ou negou provimento.

A praxe até agora adotada leva a conseqüências absurdas. Uma delas consiste em que, quando se manifesta divergência entre os Ministros, os que reconhecem a ofensa à Constituição dão provimento ao extraordinário, enquanto os que negam declaram "não conhecer" do recurso; ora, tomados os votos ao pé da letra, estar-se-ia diante de deliberação sui generis, onde alguns votantes se encontram ainda no plano da preliminar, ao passo que outros já ingressam no do mérito...É impossível, a todas as luzes – e vem a pêlo recordar a norma do art. 560, caput, do Código -, que se invistam ambos os planos ao mesmo tempo!

Ademais, ao ângulo prático, surgem corolários de extrema gravidade, como por exemplo, o que ocorre quando tenha havido adesão. Se o Supremo Tribunal Federal, resolvendo a questão federal em sentido contrário ao pleiteado pelo recorrente principal, disser (com locução imprópria) que não conhece do recurso, ficará impedido, no rigor da lógica, de apreciar o extraordinário adesivo. Ora, a não ser que faltasse a este mesmo algum requisito de admissibilidade, o recorrente adesivo tinha o direito de ver julgado no mérito o seu recurso, desde que admissível (embora não necessariamente fundado) o do litigante adverso. Da forma como se expressa a Corte, uma de duas: ou se prejudica o recorrente adesivo, deixando de conhecer-se do seu recurso em casos em que todos os pressupostos do conhecimento estarão satisfeitos, ou então, para evitar o prejuízo, terá de conhecer-se do recurso adesivo apesar de não se ter conhecido do principal, sempre que essa decisão de não conhecimento (ou antes, sempre que essa decisão dita inadequadamente de não conhecimento) haja apreciado a federal question que o recorrente principal suscitara. Em mais de um julgamento, optou o Supremo Tribunal Federal pela segunda solução, buscando apoio em suposta distinção entre não conhecimento por motivo de ordem processual e não conhecimento por motivo de mérito. Menos mal para o recorrente adesivo; mas a construção padece de clamoroso artificialismo: por definição, "não conhecer" de um recurso significa, nada mais, nada menos, que abster-se de examinar-lhe o mérito, de sorte que "não conhecimento por motivo de mérito" constitui pura contradição nos termos, em que é constrangedor ver incidir a mais alta corte judiciária do país.'

Com tais considerações, como a matéria diz respeito à análise da prova, frente ao que dispõe a lei, feita pelo acórdão recorrido, conheço do recurso, pois do contrário sequer

teria como apreciar a alegação de que a decisão atacada não afronta a lei e a evidência da prova dos autos.

Quanto ao mérito, no campo teórico, estão corretos argumentos da recorrente de que “nada impede que alguém seja, por exemplo, pecuarista e tenha uma atividade econômica paralela sem que o fisco tenha conhecimento e receba rendimentos desta última em conta bancária”. No entanto, esta frase com premissa e conclusão verdadeira deve ser avaliada considerando as circunstâncias de cada caso, pois do contrário serviria de chavão aplicável a qualquer processo que versasse sobre omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não justificados.

A recorrente, com precisão teórica, sustenta que a presunção de que os depósitos bancários são renda, decorre da não comprovação pelo contribuinte da origem dos mesmos. Frente ao silogismo colocado, **sem abandonar os preceitos lógicos que devem nortear as decisões jurídicas**, o julgador de instância final deve ter presente as seguintes hipóteses:

- a) não comprovação pelo contribuinte da origem dos recursos ou;
- b) não aceitação pelo Fisco das justificativas apresentadas pelo titular da conta.

No primeiro caso, não apresentada justificativa, a presunção legal é de que os depósitos bancários se constituem renda, estando dispensada a fiscalização de realizar maiores diligências. Na hipótese seguinte, isto é, nos casos em que o sujeito passivo apresenta justificativa, por força do artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1.999, artigo 5º, LV, combinado como o artigo 93, IX, ambos da Constituição Federal, a não aceitação das razões apresentadas deve ser devidamente fundamentada.

A exigência constitucional do dever do julgador de motivar suas decisões, enquanto responsável pela correta aplicação da norma ou do direito, configura importante garantia, em favor do indivíduo em face do sistema de livre convencimento, contra eventuais excessos, limitando, dessa forma, os poderes auferidos a quem exerce a prerrogativa de julgar.

A motivação, segundo Ada Pellegrini Grinover e Outros, “surge como instrumento através do qual as partes e o meio social tomam conhecimento da atividade jurisdicional; as partes para, se for o caso, impugnarem os fundamentos da sentença, buscando seja reformada; a sociedade, a fim de que possa formar opinião positiva ou negativa a respeito da qualidade dos serviços prestados pela Justiça.”⁴

O recurso em pauta está ligado à prova. Esta, por sua vez, aos fatos. Estes, no percurso que trilham, costumam deixar vestígios. É a partir da análise das marcas deixadas pelos fatos, que o julgador formará seu convencimento. Na formação de juízo de valor, à exceção dos casos de prova direta, o julgador deve levar em consideração as circunstâncias de como as coisas costumam acontecer no mundo real.

A decisão com base em prova direta não requer a necessidade de trabalho algum de raciocínio. Por outro lado, nos caso de prova indireta o raciocínio reclama a formulação de hipóteses, sua apreciação, exclusão de umas, aceitação de outras, enfim trabalhos indutivos, maiores ou menores, para se atingir a verdade relativa ao fato probando.

⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. As nulidades no processo penal. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 212

A prova direta é a prova dos sonhos. A prova do mundo perfeito. Por meio de uma simples percepção da prova direta, tem-se a conclusão objetiva. Em tais casos, a máquina poderia substituir o homem na prestação da atividade jurisdicional. No entanto, em muitos litígios, a prova direta inexistente, cabendo a quem julga, mediante trabalho de raciocínio, formar convicção acerca de determinado fato da vida, cuja incidência da norma jurídica é reclamada por uma das partes.

A propósito das considerações sobre prova direta e provas indiretas, Moacir Amaral dos Santos, em seu tratado sobre a matéria, depois de classificar a prova quanto ao objeto em direta e indireta, escreveu:

Relativamente ao objeto da prova, esta é direta ou indireta. Se se refere diretamente ao fato probando, ou consiste no próprio fato – é direta; se se não refere diretamente ao fato probando, mas sim a outro, ou consiste neste outro, do qual por trabalho de raciocínio, se chega àquele – é indireta.

Se determinada testemunha vem a juízo e depõe que viu o automóvel de Tício dobrar a esquina contra-a-mão e chocar-se com a carroça de Caio; ou se a corrida daquele automóvel estava sendo cinematografada e o aparelho cinematográfico o colheu dobrando a esquina na contra-mão, verificam-se provas tipicamente diretas. ...

Mas se uma testemunha vem a juízo e narra apenas a posição e o estado em que ficaram o automóvel e a carroça após o acidente, por ela não visto; ou se é exibida fotografia referente à posição e o estado desses veículos depois do choque, tais provas são indiretas, porque não se referem diretamente ao fato probando, isto é, como se deu o acidente⁵.

Para que se compreenda a abrangência e a aplicação da prova indireta, basta mencionar as interceptações de conversas telefônicas que possibilitam, mediante raciocínio com base em formulação de hipóteses, exclusão de umas, aceitação de outras, afirmar que um dos interlocutores praticou esta ou aquela conduta.

Nos casos de investigação de paternidade, sem exame de DNA, a prova indireta é praticamente a única existente. A título de exemplo, lembro de caso concreto em que a mulher negava ser a autora do homicídio de que foi vítima seu marido. A materialidade do crime, com o cadáver carbonizado, por si só nada dizia. Sem outros indícios, a autoridade policial passou a vigiar os passos da ex-mulher até que a flagrou, em matagal distante de sua casa, apanhando uma faca enrolada em uma camisa de seu ex-marido para escondê-la em outro local. Inquirida, a mulher prosseguiu negando a autoria e disse ter encontrado a faca por acaso. Feita perícia, o sangue localizado na camisa correspondia ao tipo sanguíneo e ao DNA de seu ex-marido. A prova indiciária da qual resultou na formação do convencimento dos jurados deu-se em face da necessidade de compreensão o porquê aquela mulher teria ido ao citado matagal, onde não costumava freqüentar, dirigindo-se diretamente ao local em que estava a arma do crime. Estas circunstâncias, não vinculadas diretamente ao fato, são os meios que o Direito oferece a quem tem obrigação de julgar.

⁵ SANTOS, Moacir Amaral. Prova Judiciária no Cível e Comercial. 3a. Edição. Ed. Max Limonad, São Paulo. Vol. I, pág. 54.

Por outro lado não se pode desconsiderar que as peculiaridades da pessoa, em determinados casos, possuem grande importância em relação ao fato probando. Por exemplo, se encontrarmos um índio de cultura primitiva em alta floresta amazônica nós não teremos dúvidas que se trata de um nativo da região. No entanto, se encontrarmos uma atriz conhecida, residente em outro continente, não haverá dúvidas na afirmação de que é alguém que se encontra perdida ou fazendo turismo na selva.

No caso dos autos, ao analisarmos os depósitos bancários que transitaram pela conta do fiscalizado, não há como desconsiderar as circunstâncias pessoais deste, bem como de quem efetuou os pagamentos.

Em relação aos depósitos bancários, objeto deste recurso, o auditor fiscal, avaliando os documentos apresentados pelo recorrente assim concluiu (fl. 4627 a 4639 – Vol. XXIV):

No dia 10/10/03 (fls. 3330/4008) os condôminos tentam comprovar a origem dos depósitos bancários creditados em suas contas-correntes. Todavia, mais uma vez, não trouxeram documentos hábeis e idôneos (notas fiscais do produtor e notas fiscais de entrada) que comprovassem referidos depósitos.

....

Nas respostas dos condôminos, protocolizadas em 11/07/03 – fls. 2767/3212, são apresentados diversos documentos, onde tentam justificar a origem dos créditos bancários. Ressalta-se, que a grande maioria dos comprovantes apresentados, apesar de ser composta por cheques nominais aos condôminos, não estão vinculadas a nenhuma Nota Fiscal de Produtor e/ou Nota Fiscal de Entrada" (fl. 4635).

Considerando que a atividade rural goza de uma tributação privilegiada, e que o parágrafo 5º, do artigo 61 do RIR/99, prevê que "A receita bruta, decorrente da comercialização de produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais", somente serão consideradas como comprovantes as receitas da atividade rural acompanhadas de nota fiscal do produtor... Portanto, os cheques apresentados NÃO SERÃO CONSIDERADOS DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS para comprovar atividade rural dos condôminos. (grifos no original).

Pelo que se depreende do texto acima transcrito, que se constitui nos fundamentos pelos quais a fiscalização não acolheu as justificativas apresentadas pelo autuado, percebe-se que o auditor fiscal prendeu-se às provas diretas, sem que tivesse demonstrado, mediante formulação de hipóteses, com exclusão de umas e aceitação de outras, por que razão não aceitou as provas indiretas apresentadas pelo fiscalizado.

O entendimento de que o fiscalizado não logrou comprovar a origem dos depósitos porque não apresentou, em relação a eles, notas fiscais do produtor não se sustenta. Seguir tal raciocínio importaria em banir do Direito Brasileiro a possibilidade de provas indiretas, o que nos levaria ao absurdo, por exemplo, de só se punir o autor de estupro caso fosse flagrado no momento do crime. Mais, os recursos decorrentes da atividade de tráfico só

seriam bloqueados caso o autor do crime apresentasse nota fiscal correspondente à transação ilícita. **A prova é um todo orgânico; portanto não é lícito apreciar-lhe uma parte isolada, com indiferença às demais. Não há julgamento seguro sem análise completa da prova, quer seja direta ou indireta.**

Julgar importa em avaliar a prova, em especial as provas indiretas, as leves marcas deixadas pelo fato probando, o estado de ânimo do acusado, as circunstâncias que rodeiam o caso, o local onde os fatos ocorreram, quem são os envolvidos, sendo que, ao final, deve o julgador, mediante raciocínio lógico, demonstrar as razões que o levaram à conclusão a que chegou.

Por outro lado, mas não menos importante, é preciso que se compreenda o alcance do § 2º. do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que determina que “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.”

Pelo disposto na norma acima transcrita se deve ter presente que no caso de sujeito passivo que tenha mais de uma fonte de rendimentos, a renda proveniente de cada fonte deve ser tributada com base nas normas de tributação específicas à respectiva fonte de rendimentos. Nada impede, por exemplo, que um jogador de futebol tenha rendimentos decorrentes da profissão de jogador, da locação de imóveis e da atividade rural. Em relação a cada um destes segmentos há uma forma de tributação específica, cabendo ao Fisco e ao julgador, com base em elementos de prova, direta ou indireta, formar convicção quanto à origem dos depósitos e a respectiva forma de tributação

Se forem creditados na conta corrente de um jogador de futebol centenas de depósitos, uns feitos pelo clube de futebol a que pertence, outros por imobiliárias e outros por empresas distribuidora de derivados de carnes, que costuma adquirir animais para abate, em sendo estes valores proporcionais às respectivas transações, nenhum julgador, mediante trabalho de raciocínio lógico, terá dificuldade em identificar a origem dos rendimentos. O fato do jogador de futebol, por exemplo, não possuir contrato de locação de imóvel e de ter vendido animais sem a respectiva nota fiscal não muda a natureza, a origem e nem a forma de tributação dos rendimentos omitidos. **Cada um dos rendimentos deve ser tributado conforme sua origem.**

O que se tem no caso concreto, como concluiu a decisão recorrida, são depósitos, mediante cheques nominiais, emitidos por estabelecimentos ligados a compras e vendas relacionadas ao setor agropastoril.

Os elementos existentes nos autos, quais sejam, a condição de produtor rural do autuado proprietário de 15 (quinze) fazendas; a existência de cheques nominiais em favor do fiscalizado emitidos por frigoríficos e pessoas ou empresas ligadas ao setor agrícola; a inexistência de prova quanto à omissão de rendimentos em outras atividades que pudessem justificar os depósitos bancários, nos levam a mesma conclusão a que chegou o acórdão recorrido de que os rendimentos não justificados que transitaram nas contas fiscalizadas são provenientes da atividade agropastoril e como tal devem ser tributados.

A possibilidade de se entender que a omissão da atividade agrícola já foi tributada como tal no auto de infração, não existe, pois o que foi tributado como omissão da

atividade rural foram as 278 notas fiscais emitidas e não contabilizadas. Destaco, por exemplo, os cheques de nº JX823615 e JX823541 (fl. 2916), nos valores de R\$ 223.007,20 e R\$ 92.135,00, respectivamente, emitidos pelo Frigorífico Santa Esmeralda Ltda, que constam da planilha dos depósitos conciliados de fls. 4587-verso, que por não existirem notas fiscais foram considerados recursos de origem não justificada.

Outro exemplo são os 11 (onze) cheques, todos no valor de R\$ 15.000,00 (fls. 2967 a 2974), emitidos pelo Frigorífico Santa Esmeralda. Tais cheques não constam da planilha de depósitos conciliados de fl. 4588-verso. Entretanto há um crédito identificado na planilha como sendo "operação de desconto comercial" indicando tratar-se do desconto dos referidos cheques, a exemplo do que o mercado costuma praticar em maior escala com duplicatas.

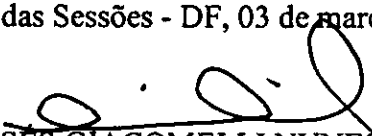
Se prosseguíssemos citando exemplos, só em relação ao Frigorífico Santa Esmeralda Ltda, teríamos dezenas de casos, como se depreende das fls. 2878 (R\$ 103.770,00); 3005 (R\$ 152.260,00); 3073 (R\$ 145.930,00); 3084 (R\$ 102.775,07). Tais operações não foram consideradas como sendo da atividade agrícola em virtude da inexistência de notas fiscais de venda.

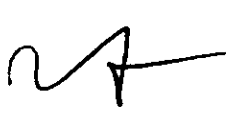
O procedimento adotado pela fiscalização exigindo exclusivamente provas diretas, no caso nota fiscal, não pode permanecer na medida em que desconsidera os demais meios de provas apresentados pelo recorrido e juridicamente admitidos.

Em resumo, o acórdão recorrido não é contrário à prova dos autos e nem à lei. A decisão "a quo", apreciando a prova, assim como este relator, formou convicção de que os recursos financeiros citados na decisão recorrida são provenientes da atividade rural e como tal, à luz do artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, devem ser tributados em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, 03 de março de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA



DECLARAÇÃO DE VOTO

MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Conselheira

No que tange à preliminar de não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, oferecida pelo Contribuinte em sede de contra-razões, concordo com o posicionamento do Ilustre Conselheiro Relator, defendido com o costumeiro brilho e encadeamento lógico, ademais referendado pelo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, no que tange ao mérito do Recurso Especial, não posso concordar com o Ilustre Conselheiro Relator, pelas razões a seguir elencadas.

DOS LIMITES DO RECURSO ESPECIAL

Primeiramente, cabe esclarecer que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, tampouco o Recurso Especial possui efeito devolutivo pleno. Trata-se, sim, de Instância Superior, cuja função precípua é a de uniformizar a jurisprudência que emana das diferentes Câmaras dos Conselhos de Contribuintes.

Com estas considerações, verifica-se que o julgamento promovido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, qualquer que seja o permissivo regimental utilizado pelo recorrente – contrariedade à lei/evidência de prova ou divergência – deve respeitar os limites do apelo, sob pena de omissão ou de eventual prejuízo à parte recorrente.

Nesse passo, é de fundamental importância a análise acerca do que ficou decidido no acórdão recorrido, bem como do conteúdo do Recurso Especial, com o escopo de fixação dos limites da lide.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A atenta leitura do voto condutor do acórdão recorrido permite concluir que o Ilustre Conselheiro Relator entendeu que **a origem dos depósitos bancários remanescentes não restou comprovada**, conforme os trechos a seguir, de absoluta clareza (fls. 5.364 em diante – Volume XXVI):

“Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, nada esclareceu de fato.

A Lei n.º 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 3.º, § 4.º, da Lei n.º 7.713, de 1988. Dessa forma, é incabível a alegação do impugnante de que a exigência colide com o conceito de renda definido no art. 43 do CTN.

A presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. No entanto, no caso em tela, o contribuinte não logrou *gll*

comprovar a origem dos diversos depósitos efetuados em conta corrente de sua titularidade, cabendo a autoridade administrativa, então, por força do princípio da legalidade, não só o poder, mas também o dever de efetuar o lançamento decorrente.

É de se esclarecer, que se entende por comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, coincidências de data e valor, não cabendo a comprovação feita de forma genérica com indicação de um montante em um determinado documento a comprovar vários créditos. É de ser ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas lei, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Ora, o efeito da presunção “juris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

(...)

Teve o suplicante, seja na fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção “juris tantum” acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção “jure et de jure”, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

É de se ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder a uma análise mais detalhada se está correto tomar como de omissão de rendimentos o valor integral do depósito não comprovado quando o contribuinte explora unicamente a atividade rural.” (grifei)

Assim, não resta dúvida no sentido de que, no acórdão recorrido, examinando-se as provas acostadas aos autos, concluiu-se que o Contribuinte não lograra comprovar a origem dos depósitos bancários remanescentes, da forma como exigia o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entretanto, no acórdão recorrido entendeu-se também que, a despeito da não comprovação da origem dos recursos, o Contribuinte exercia exclusivamente a atividade rural, situação esta que autorizaria a concessão de uma origem presumida aos depósitos bancários, qual seja, a atividade rural, e não outra atividade qualquer. Confira-se o restante do voto condutor do aresto (fls. 5.371 em diante – Volume XXVI):

“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, quando o contribuinte, como é o caso em questão, tem rendimentos tributáveis originados quase que exclusivamente da atividade rural, já que as receitas da atividade rural pelas suas peculiaridades gozam de tributação mais favorecida.

Aliás, diga-se de passagem, é o que rege o § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

(...)

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.

(...)

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 nº 7.713, de 1988, art. 49; e Lei nº 8.023, de 1990, com as devidas alterações posteriores, conforme o demonstrativo abaixo:

(...)

Assim, é de se reduzir à base de cálculo da exigência tributária relativo aos depósitos bancários para R\$ 626.957,88; R\$ 374.566,71; R\$ 590.087,85; e R\$ 1.098.932,65 correspondente, respectivamente, anos-calendário de 1998 a 2001.” (grifei)

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional, concordando com a premissa da qual partiu o acórdão recorrido – falta de comprovação da origem dos depósitos bancários – discordou apenas da

pel

conclusão do julgado, no que tange à tese de que, exercendo o contribuinte a atividade rural, seria possível atribuir aos depósitos bancários esta mesma origem. Nesse passo, a Fazenda Nacional acusa o acórdão recorrido de adotar posicionamento que, além de contraditório, seria contrário ao que determina o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se o texto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, às fls. 5.388 a 5.391 – Volume XXVII:

“In casu, o contribuinte não logrou comprovar que os depósitos tiveram origem na atividade rural. O fato de o contribuinte declarar rendimentos exclusivamente da atividade rural não impede que o mesmo seja tributado na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, isto porque a tributação pelo art. 42 ocorre justamente nos casos de rendimentos não declarados e, além disso, de origem não comprovada.

Havendo omissão de rendimentos na declaração e o fisco apurar que realmente a omissão decorreu da atividade rural, a autoridade competente poderá lavrar o auto com fulcro na Lei 8023/90. Mas não é o caso dos autos, aqui não há a comprovação da origem.

Nesse aspecto, o voto vencedor encerra uma nítida contradição, verbis:

‘(...) No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce atividade rural, e que os rendimentos declarados decorrem desta.

Da análise dos autos, principalmente a declaração de imposto de renda dos exercícios questionados, 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.

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, quando o contribuinte, como é o caso em questão, tem rendimentos tributáveis originados, unicamente e exclusivamente, da atividade rural, já que as receitas da atividade rural pelas suas peculiaridades gozam de tributação mais favorecida (...)’ (Sem destaques no original – fls. 5.370/5.371).

Em primeiro lugar, o i. Conselheiro diz que não é correto tributar a totalidade dos depósitos não comprovados como omissão de rendimentos e, em seguida diz que o contribuinte tem rendimentos oriundos exclusivamente da atividade rural. Ora, se os depósitos são oriundos exclusivamente da atividade rural, têm origem comprovada. Não existe a figura do depósito de origem desconhecida e, ao mesmo tempo, oriundo da atividade rural.

Em segundo, a tributação com base na atividade rural só pode ocorrer quando há prova que os depósitos vieram dessa atividade. Repita-se que o contribuinte não logrou demonstrar a relação entre os depósitos e a atividade rural.

pl

Não tem cabimento, portanto, considerar como depósitos provenientes da atividade rural aqueles cuja comprovação não foi realizada, simplesmente porque o contribuinte exerce de forma contumaz tal atividade econômica. Nada impede que alguém seja, por exemplo, pecuarista e tenha uma atividade econômica paralela sem que o fisco tenha conhecimento e receba rendimento desta última por meio de conta bancária.

Ao contrário do que asseverou o relator não é qualquer omissão de rendimentos de um contribuinte que exerce atividade rural que será tributada na forma da Lei 8023/90, mas àquelas que comprovadamente forem provenientes de tal atividade, as que não decorrerem, obviamente, não serão tributadas da mesma forma, como deixa claro o art. 1º da Lei 8023/90, verbis:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto desta lei. (Destacamos)”

Assim, o Ilustre Conselheiro Relator do acórdão recorrido e a Fazenda Nacional concordam no seguinte ponto: o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários. A divergência entre eles reside no desdobramento dessa premissa, em face da atividade exercida pelo contribuinte: o Relator do acórdão recorrido entende que o fato de o Contribuinte exercer exclusivamente a atividade rural autorizaria uma presunção acerca da origem dos depósitos bancários, aplicando-lhes a tributação favorecida, prevista na Lei nº 8.023, de 1990; a Fazenda Nacional, por sua vez, não concorda com tal conclusão, requerendo a manutenção da tributação com base na Lei nº 9.430, de 1996, conforme o Auto de Infração.

Destarte, uma vez que tanto o Relator do acórdão recorrido como a Fazenda Nacional entendem que, no presente caso, a origem dos depósitos bancários efetivamente não fora comprovada, obviamente que um Recurso Especial, interposto pela própria Fazenda Nacional, não teria qualquer interesse em suscitar a rediscussão dessa matéria. Com efeito, e dentro da mais perfeita lógica, a matéria trazida pela Fazenda Nacional à Câmara Superior não diz respeito ao exame das provas constantes dos autos, mas sim à tese defendida no julgado guerreado, consistente na atribuição, aos depósitos bancários cuja origem não fora comprovada, de uma origem presumida na atividade rural, simplesmente pelo fato de o Contribuinte exercer exclusivamente essa atividade.

Na verdade, o debate que deveria ser travado na Câmara Superior de Recursos Fiscais não poderia se afastar da discussão acerca da seguinte questão: o fato de o Contribuinte declarar rendimentos oriundos unicamente da atividade rural inibiria ou não a autuação com base em depósitos bancários de origem não identificada? Um desdobramento desta discussão poderia ser, inclusive, a análise das Declarações de Ajuste Anual do Contribuinte (fls. 12 a 33), a ver se haveria efetivamente a alegada exclusividade.

DO JULGAMENTO NA CSRF

Recapitulando o até agora exposto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais encontrava-se diante da seguinte situação:



- o acórdão recorrido considerou não comprovada a origem dos depósitos bancários, concordando com o posicionamento da autuação, no que tange ao exame das provas constantes dos autos;

- o acórdão recorrido, abstraindo-se das provas constantes dos autos, julgadas insatisfatórias, atribuiu aos depósitos bancários de origem não comprovada uma origem presumida na atividade rural, ancorado no fato de ser esta a exclusiva atividade exercida pelo Contribuinte;

- a Fazenda Nacional, sem qualquer interesse em reabrir a discussão acerca da questão do conjunto probatório constante dos autos – que já fora inclusive considerado insuficiente pelo próprio acórdão recorrido – suscita em seu apelo apenas a questão da atribuição aos depósitos bancários de uma origem presumida, em face da atividade exercida pelo Contribuinte.

A despeito de estarem muito bem fincados os limites do Recurso Especial da Fazenda Nacional, *data venia*, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se de uma Terceira Instância se tratasse, ignorou a questão trazida à discussão pela Recorrente, passando a debater questões de fato, afetas ao conjunto probatório constante dos autos, como se o Recurso Especial houvesse sido interposto pelo Contribuinte, pois somente a ele interessaria a reabertura de tal discussão.

Com efeito, o julgamento promovido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou-se do conteúdo do Recurso Especial da Fazenda Nacional, retrocedendo até mesmo à fase de autuação e reabrindo discussão acerca do conjunto probatório dos autos, matéria esta sobre a qual não houve discordância entre o acórdão recorrido e a Fazenda Nacional, por isso mesmo não foi objeto do apelo à Instância Superior. Confira-se trechos do voto vencedor proferido na Instância Especial:

"(..)

Em relação aos depósitos bancários, objeto deste recurso, o auditor fiscal, avaliando os documentos apresentados pelo recorrente assim concluiu (fl. 4627 a 4639 – Vol. XXIV):

No dia 10/10/03 (fls. 3330/4008) os condôminos tentam comprovar a origem dos depósitos bancários creditados em suas contas-correntes. Todavia, mais uma vez, não trouxeram documentos hábeis e idôneos (notas fiscais do produtor e notas fiscais de entrada) que comprovassem referidos depósitos.

Nas respostas dos condôminos, protocolizadas em 11/07/03 – fls. 2767/3212, são apresentados diversos documentos, onde tentam justificar a origem dos créditos bancários. Ressalta-se, que a grande maioria dos comprovantes apresentados, apesar de ser composta por cheques nominais aos condôminos, não estão vinculadas a nenhuma Nota Fiscal de Produtor e/ou Nota Fiscal de Entrada" (fl. 4635).

Considerando que a atividade rural goza de uma tributação privilegiada, e que o parágrafo 5º, do artigo 61 do RIR/99, prevê que "A receita bruta, decorrente da comercialização de produtos, deverá

*ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais”, somente serão consideradas como comprovantes as receitas da atividade rural acompanhadas de nota fiscal do produtor... Portanto, os cheques apresentados **NÃO SERÃO CONSIDERADOS DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS** para comprovar atividade rural dos condôminos.(grifos no original).*

Pelo que se depreende do texto acima transcrito, que se constitui nos fundamentos pelos quais a fiscalização não acolheu as justificativas apresentadas pelo autuado, percebe-se que o auditor fiscal prendeu-se às provas diretas, sem que tivesse demonstrado, mediante formulação de hipóteses, com exclusão de umas e aceitação de outras, por que razão não aceitou as provas indiretas apresentadas pelo fiscalizado.

O entendimento de que o fiscalizado não logrou comprovar a origem dos depósitos porque não apresentou, em relação a eles, notas fiscais do produtor não se sustenta. Seguir tal raciocínio importaria em banir do Direito Brasileiro a possibilidade de provas indiretas, o que nos levaria ao absurdo, por exemplo, de só se punir o autor de estupro caso fosse flagrado no momento do crime. Mais, os recursos decorrentes da atividade de tráfico só seriam bloqueados caso o autor do crime apresentasse nota fiscal correspondente à transação ilícita. A prova é um todo orgânico; portanto não é lícito apreciar-lhe uma parte isolada, com indiferença às demais. Não há julgamento seguro sem análise completa da prova, quer seja direta ou indireta.

Julgar importa em avaliar a prova, em especial as provas indiretas, as leves marcas deixadas pelo fato probando, o estado de ânimo do acusado, as circunstâncias que rodeiam o caso, o local onde os fatos ocorreram, quem são os envolvidos, sendo que, ao final, deve o julgador, mediante raciocínio lógico, demonstrar as razões que o levaram à conclusão a que chegou.

(...)

A possibilidade de se entender que a omissão da atividade agrícola já foi tributada como tal no auto de infração, não existe, pois o que foi tributado como omissão da atividade rural foram as 278 notas fiscais emitidas e não contabilizadas. Destaco, por exemplo, os cheques de nº JX823615 e JX823541 (fl. 2916), nos valores de R\$ 223.007,20 e R\$ 92.135,00, respectivamente, emitidos pelo Frigorífico Santa Esmeralda Ltda, que constam da planilha dos depósitos conciliados de fls. 4587-verso, que por não existirem notas fiscais foram considerados recursos de origem não justificada.

Outro exemplo são os 11 (onze) cheques, todos no valor de R\$ 15.000,00 (fls. 2967 a 2974), emitidos pelo Frigorífico Santa Esmeralda. Tais cheques não constam da planilha de depósitos conciliados de fl. 4588-verso. Entretanto há um crédito identificado na planilha como sendo “operação de desconto comercial” indicando tratar-se do desconto dos referidos cheques, a exemplo do que o mercado costuma praticar em maior escala com duplicatas.

Se prosseguíssemos citando exemplos, só em relação ao Frigorífico Santa Esmeralda Ltda, teríamos dezenas de casos, como se depreende das fls. 2878 (R\$ 103.770,00); 3005 (R\$ 152.260,00); 3073 (R\$ 145.930,00); 3084 (R\$ 102.775,07). Tais operações não foram consideradas como sendo da atividade agrícola em virtude da inexistência de notas fiscais de venda.

O procedimento adotado pela fiscalização exigindo exclusivamente provas diretas, no caso nota fiscal, não pode permanecer na medida em que desconsidera os demais meios de provas apresentados pelo recorrido e juridicamente admitidos.

Em resumo, o acórdão recorrido não é contrário à prova dos autos e nem à lei. A decisão "a quo", apreciando a prova, assim como este relator, formou convicção de que os recursos financeiros citados na decisão recorrida são provenientes da atividade rural e como tal, à luz do artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, devem ser tributados em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990." (grifei)

De plano, verifica-se que a conclusão acima, no sentido de que "a decisão 'a quo', apreciando a prova, assim como este relator, firmou convicção de que os recursos financeiros citados na decisão recorrida são provenientes da atividade rural (...)" não retrata exatamente aquilo que consta do julgado guerreado. Na verdade, **o acórdão recorrido, apreciando a prova, entendeu não ser ela apta a comprovar a origem dos depósitos.** Repita-se que o convencimento do Relator do acórdão recorrido não adveio do exame do conjunto probatório juntado aos autos pelo Contribuinte, mas sim do fato de este haver declarado rendimentos que seriam oriundos exclusivamente da atividade rural, o que é muito diferente.

O que se verifica, sem a menor sombra de dúvida, é que, no que tange ao conjunto probatório constante dos autos, o acórdão recorrido e o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotaram conclusões contrárias: o primeiro o considerou inapto a comprovar a origem dos depósitos, enquanto que o segundo o entendeu satisfatório a esse fim. **Ocorre que se tratava de Recurso Especial da Fazenda Nacional, que obviamente não suscitara essa questão, já que não havia interesse de sua parte.**

Nesse contexto, levando-se em conta que o julgamento já se processava em Instância Especial – onde não é mais possível o reexame de matéria de prova, ainda que se tratasse de apelo interposto pelo Contribuinte – o retrocesso ao exame da autuação e do conjunto probatório constante dos autos caracteriza a utilização da via de Recurso Especial aberta por uma das partes, em prejuízo desta mesma parte, e em proveito da parte contrária, o que de forma alguma pode ser admitido. Ora, não há como ignorar que a Fazenda Nacional adentrou à Câmara Superior de Recursos Fiscais sob a premissa – já incorporada à sua esfera de direitos – de que o Contribuinte não lograra comprovar a origem dos depósitos, restando discutir apenas a questão da atribuição da origem presumida pelo exercício da atividade rural. Não obstante, após o julgamento pela Instância Especial, além de não haver sido enfrentada a sua alegação de recurso, a Fazenda Nacional ainda teve subtraída de sua esfera de direitos a premissa já conquistada em Segunda Instância, o que caracteriza omissão e prejuízo à parte recorrente.

Com efeito, a tese que confere origem presumida a depósitos bancários, em função da atividade exercida pelo Contribuinte, não pode ser considerada enfrentada por um

acórdão que, afastando-se do conteúdo do recurso, retrocede à fase de autuação e fornece origem real ao rendimento omitido, posicionamento este que nem o acórdão recorrido ousara adotar. Conclui-se, assim, que a Fazenda Nacional até o momento não obteve resposta acerca de suas alegações de recurso, uma vez que o acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais limitou-se a corroborar os argumentos e demonstrativos acerca da matéria de prova, trazidos pelo Contribuinte inclusive em sede de sustentação oral.

DO POSICIONAMENTO DESTA CONSELHEIRA EM FACE DA MATÉRIA DE RECURSO

Diante de tal quadro, resta a esta Conselheira expor o seu posicionamento, em face do efetivo conteúdo do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Os trechos transcritos nesta Declaração de Voto, relativos ao voto condutor do aresto recorrido, permitem concluir que, embora o próprio Conselheiro Relator cite o § 2º, do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina que os depósitos bancários de origem **comprovada** devem ser submetidos à tributação específica, na verdade ele tributa como atividade rural justamente os depósitos **não comprovados**, o que efetivamente caracteriza a contradição assinalada no Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O dispositivo legal citado é bem claro ao estabelecer a presunção de que depósitos bancários de origem **não identificada** caracterizam omissão de rendimentos, porém permitindo que os depósitos de origem **identificada** sejam tributados conforme a respectiva natureza dos valores depositados.

No caso em apreço, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, foi perfeitamente aplicado, a saber:

- os depósitos cuja origem o contribuinte logrou comprovar, provenientes da atividade rural, assim foram tributados, conforme determina o § 2º:

"§ 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."

- já os depósitos cuja origem não foi comprovada, mediante documentação hábil e idônea, foram tributados como renda presumida, exatamente como manda o caput:

"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."

No acórdão recorrido, os depósitos bancários de origem não comprovada foram tributados como se provenientes da atividade rural, considerando-se apenas 20% da base de cálculo, sob o fundamento de que essa seria a única atividade exercida pelo Contribuinte. 

Não obstante, essa tributação especial é aplicável apenas para o resultado da atividade rural, e assim mesmo mediante opção do contribuinte, manifesta na Declaração de Ajuste Anual. Ademais, como já exaustivamente asseverado, trata-se de depósitos bancários cuja origem não foi identificada, o que caracteriza omissão de rendimentos, sem previsão legal para que sejam tributados de forma específica.

Por fim, verifica-se que a tese preconizada pelo acórdão recorrido trata desigualmente contribuintes que se encontram na mesma situação, qual seja, a de enquadramento no critério material da regra-matriz de incidência contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Com efeito, se dois contribuintes apresentam depósitos bancários de origem não identificada, não há qualquer sentido ou fundamento legal para que se cobre de um deles o tributo apurado sobre a base de cálculo plena, e do outro, simplesmente por exercer uma determinada atividade, se lhe cobre o imposto apenas sobre a quinta parte da base de cálculo.

Ora, a presunção relativa contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tem de ser válida para todo o universo de contribuintes, sem qualquer distinção, muito menos pela atividade por eles exercida. A propósito, no caso em apreço, a atividade rural não era a única exercida pelo Contribuinte. Conforme as Declarações de Ajuste Anual às fls. 12 a 33, o Contribuinte recebeu rendimentos de diversas pessoas jurídicas, dentre elas da empresa "CONSTAL – Incorp. Empr. e Constr. Tavares Ltda.".

Diante do exposto, DOU provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 03 de março de 2008.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Processo nº : 10850.003402/2004-48
Acórdão nº : CSRF/04-00.801

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA.

Consoante relatório e voto do acórdão de primeira instância, trata-se de exigência de IRPF, por presunção legal de omissão de rendimentos, arbitrados em face de depósitos bancários de origem não comprovada.

A fiscalização confirmou que as contas correntes cujos depósitos foram tomados como rendimentos para fins de tributação eram utilizadas para movimentar recursos da atividade rural, mas não foram apresentadas provas de que efetivamente todos os depósitos são relativos a receitas da atividade rural, por isso não foi aplicada a legislação pertinente àquela atividade.

Repito: a fiscalização tem amparo legal no art. 42 da Lei 9.430/1996 para considerar que os depósitos bancários não justificados se tratam de rendimentos omitidos, mas não tem amparo legal para considerar que a diferença entre o valor declarado pelo contribuinte e o total depositado também sejam valores oriundos da atividade rural, sujeitos a tributação diferenciada.

Caso tributasse todos os depósitos como atividade rural, a fiscalização estaria agindo por presunção, ai sim sujeitando-se ao cancelamento do auto de infração por insuficiência de provas.

Diante de uma presunção simples, ainda que veemente, e de uma presunção legal, de igual forma embasada, correto o procedimento fiscal de constituir o crédito tributário com base na presunção assente em lei, sem prejuízo de posterior ajuste na base de cálculo, caso comprovada a origem.

A presunção legal do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 (depósitos bancários), bem como a do art. 55, inciso XIII do RIR/99 (acréscimo patrimonial a descoberto - APD), constituem mecanismo jurídicos para apurar rendimentos omitidos, sujeitos à tributação do IRPF.

Tais presunções, se corretamente aplicadas, alcançam todas as hipóteses de rendimentos tributáveis na pessoa física.

Se a fiscalização apura IRPF com base em depósitos bancários, que o contribuinte regularmente intimado, não comprovou a origem durante a auditoria; este lançamento não será cancelado se o contribuinte fizer prova na impugnação que os rendimentos são relativos a honorários advocatícios; afinal, tais honorários são sujeitos à tributação do IRPF e seriam tributados sob essa rubrica (rendimentos do trabalho não assalariado), caso a fiscalização tivesse condição de apurar tal fato no transcurso da auditoria.

Outro exemplo: se na impugnação a um lançamento com base em depósitos bancários, regularmente constituído, o contribuinte fizer prova de que esses depósitos referem-se a receitas do transporte de cargas, o lançamento não será cancelado, mas entendo que a base de cálculo deva ser reduzida ao percentual de 40%, nos termos do art. 47, I, do RIR/1999.

E mais; se a fiscalização apura e tributa acréscimo patrimonial a descoberto, corretamente, e o contribuinte no recurso voluntário faz prova que obteve rendimentos de aluguel, não considerados no levantamento fiscal, mas que também não foram oferecidos a tributação, não há que se cancelar o lançamento por inexistência do APD, pois, foi justamente essa omissão de rendimentos que fez aflorar o APD. Nessa hipótese, se o contribuinte tivesse apresentado os rendimentos de aluguel durante a auditoria, o lançamento não seria por APD e sim por omissão de rendimentos tributáveis; o valor da exigência seria o mesmo, sem qualquer prejuízo ao contribuinte ou vantagem à Fazenda Nacional.

Handwritten signature

25

Por fim, se a fiscalização apura e tributa rendimentos omitidos com base na presunção legal de APD ou depósito bancário com observância de todos os preceitos da legislação, permanecendo o contribuinte silente durante a auditoria, mas na peça impugnatória o contribuinte traz comprovantes de que deixou de apresentar receitas da atividade rural, a meu ver, tal qual nas hipóteses anteriores, é absolutamente incorreto cancelar o lançamento, pois ao tributar com base na presunção legal a fiscalização já alcançou aqueles rendimentos.

Corroborando com entendimento aqui exposto, peço venia para transcrever parte dos brilhantes fundamentos da Declaração de Voto proferida no Acórdão nº 102-48.062, proferida pelo i. Conselheiro Naurý Frago Tanaka (*verbis*):

" (...) A presunção constitui figura jurídica que permite determinar a existência de um fato desconhecido com base em outro conhecido, que com o primeiro tem um nexo causal, uma ligação estreita autorizadora de conclusão pela concretização do segundo quando existente o primeiro. Classificam-se em hominis e legais¹. As primeiras são aquelas construídas pelo aplicador da norma, isto é, com suporte em dados determinados presume-se o fato desconhecido; as outras, decorrem da previsão em lei e podem ser relativas, mistas ou absolutas, porque, pela ordem, permitem qualquer prova ou apenas algumas espécies de provas em contrário ao fato presumido, ou não permitem qualquer questionamento. Importante salientar que a validade das presunções hominis requer prévia identificação e comprovação por meio de conjunto probatório suficiente.

Não constitui excesso, mas benefício ao entendimento, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut² a respeito dessa figura jurídica.

'O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva³, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. (...)

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É

¹ Segundo Maria Rita Ferragut: "Tradicionalmente, as presunções têm sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. No primeiro caso, as presunções classificam-se em (i) legais (juris), se elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados jurídicos gerais e abstratos, e (ii) hominis (judiciais ou, ainda, comuns), se construídas pelo aplicador da norma, segundo sua própria convicção. Quanto à força probante, dizem-se relativas (*juris tantum*), quando admitem prova contrária, absolutas (*juris et de jure*), quando não admitirem essa comprovação e, finalmente, mistas, quando admitirem somente algumas provas. Assim, as presunções classificariam-se em *hominis* ou legais, aquela sempre relativa e essa última relativa, absoluta ou mista." FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 63 e 64.

² FERRAGUT, Maria Rita. O. citada, págs. 62 e 63.

³ "Optamos por classificá-la como proposição, mas diante da ambigüidade do termo admitimos ser também possível considerá-la como *enunciado prescritivo*, já que toda proposição é construída a partir de um enunciado, e todo enunciado revela um significado, ainda que deonticamente incompleto (proposição)."

A

26

prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada "presumem" juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc) apenas 'presumem'. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.'

Postos tais esclarecimentos a respeito das presunções, fecha-se o parêntese e passa-se à análise da questão.

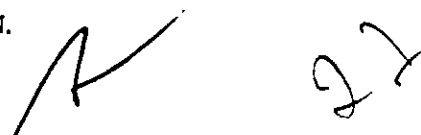
Considerado o objetivo do procedimento fiscal como a verificação das atitudes desenvolvidas pela pessoa física quanto às determinações do lançamento por homologação⁴ a que se submete perante o Imposto de Renda, dois aspectos devem ser postos para fins de permitir a conclusão: (a) como devem ser acolhidos juridicamente os dados declarados pela pessoa física, e (b) o limite de aplicabilidade da norma do artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988.

Iniciada a verificação fiscal sobre as atividades desenvolvidas no ano-calendário pela pessoa física em confronto com suas obrigações tributárias por força da dita legislação, as atitudes procedimentais da autoridade fiscal devem conformar-se ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Esse comportamento funcional é dessa forma vinculado por força dos artigos 37, e 5º, LV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, e, mais especificamente, em nível de lei ordinária, na esfera administrativa, pela norma contida no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, constitui dever a busca da verdade material quanto aos fatos havidos no período sob investigação e para esse fim é-lhe permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos artigos 142 e 195, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Decorrente deste, a verificação, não apenas da atividade rural, mas também de todas as demais transações subsumidas a tratamento específico pela legislação do Imposto de Renda, como o ganho de capital na alienação de bens, os ganhos em aplicações financeiras no mercado de renda fixa ou variável; as remessas de moeda ao exterior; o produto das atividades de transporte ou de exploração de atividades profissionais, etc.

Esse procedimento pode ser efetivado pela análise específica de cada atividade econômica desenvolvida pelo fiscalizado ou por meio de outros mecanismos, entre eles a utilização das presunções legais.

Os dados declarados pela pessoa física prestam-se como informações indiciárias à Administração Tributária e ao executor do procedimento de verificação, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como diretriz legal a construção dos fatos mediante

⁴ Lançamento por homologação regido pelas normas do artigo 150, do CTN.



provas documentais⁵. Tais dados constituem provas indiciárias porque contêm detalhamento de fatos jurídicos de possível existência, com aspecto temporal fixado pelo ato de exposição na informação prestada ao fisco. Significa que não se pode exigir tributo mediante procedimento de ofício que tenha por fundamento apenas os dados declarados, como por exemplo tendente ao absurdo, a transformação em renda tributável, independente de comprovação, de um valor declarado a título de empréstimo.

Assim, a verificação fiscal das atividades econômicas e sociais desenvolvidas pela pessoa física requer obtenção de provas documentais de todos os fatos declarados, bem assim, daqueles não incluídos na informação prestada ao fisco, e por consequência, defeso ao Auditor-Fiscal da Receita Federal presumir que a pessoa sob fiscalização, declarante da atividade rural, seja esta exclusiva ou preponderante, não tenha exercido outra atividade. Esta última, constituiria uso de uma presunção hominis, inválida em termos tributários justamente porque o juízo encontrar-se-ia estribado apenas nos dados oferecidos ao fisco pela pessoa física, que, juridicamente, constituem somente um indicio de que o conjunto dos fatos econômicos dos quais a pessoa física auferiu benefícios, restringiram-se à atividade rural.

Outro aspecto a cuidar com maiores precauções é a aplicabilidade da norma restritiva de outra.

Deve-se, sempre, extrair qual é o objeto a que dirigida a exceção, uma vez que não se pode ampliar os efeitos da restrição a todos os aspectos do direito - direito material, direito processual, etc. - salvo quando expressamente especificados no texto legal. Conveniente ressaltar que a Lei nº 7.713, citada, contém normas direcionadas ao estabelecimento de diversas formas para a conduta decorrente da incidência do Imposto de Renda - consequente tributário - como aquelas direcionadas às pessoas físicas, pessoas jurídicas, tributação exclusiva, aplicações financeiras, ganhos de capital, etc, inclusive outras relativas ao procedimentos investigatório, como é o caso da dita presunção, porque contida no artigo 3º, I, que traz o fato gerador do tributo previsto no artigo 43, do CTN, em termos de lei ordinária. (...)

Conveniente, então, observar a distinção entre a aplicabilidade dos conceitos de presunção e de incidência do tributo: o primeiro constitui meio para que se identifique a renda omitida, enquanto a incidência é materializada pela subsunção da renda omitida à hipótese abstrata contida na lei.

A construção de acréscimo patrimonial constitui uma forma de proceder da fiscalização prevista no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, citada, com finalidade de identificar uma renda omitida, e por essa característica insere-se no conjunto das chamadas presunções legais.

Elaborar um levantamento patrimonial mensal para verificar o resultado das atividades econômicas de um declarante da atividade rural e detectar um acréscimo a descoberto não implica em exigência de tributo mensal de rendimentos dessa atividade, mas significa que o declarante pode ter omitido renda tributável de outra atividade não declarada.

Ocorre que a presunção consiste exatamente em identificar o fato oculto por meio de outro conhecido. Detectado acréscimo patrimonial a descoberto em contribuinte que declara renda preponderante ou exclusiva da atividade rural, a renda considerada omitida tem natureza tributável, porque objeto da previsão em lei⁶, e é de espécie desconhecida, justamente porque constitui o fato oculto, identificado por meio de uma presunção legal fundada em provas documentais. Por decorrência, porque é vedado ao fisco presumir, por presunção hominis despida de conjunto probatório suficiente, que a renda omitida decorreu da atividade rural, somente mediante comprovação seria possível a subsunção desta aos mandamentos da Lei nº 8.023, de 1990. (...)"

⁵ Conforme artigo 15, do Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

⁶ Artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988.

A 28

Colocados tais esclarecimentos e justificativas, com a máxima vênia, permito-me divergir em parte da posição expendida pelo ilustre conselheiro Relator. Isso porque, a meu ver não merece reparo o voto condutor do acórdão recorrido, à medida que formou convencimento de que se tratavam mesmo de rendimentos da atividade rural e concluiu pela possibilidade de ajuste da base de cálculo do lançamento, haja vista a inocorrência de hipótese vedada de inovação no lançamento, e sim de ajuste na base de cálculo.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 3 de março de 2008.


ANTONIO PRAGA.