



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10850.003404/2003-59
Recurso nº 104-142.441 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº 04-01.040
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIZ CARLOS TAVARES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999, 2000

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

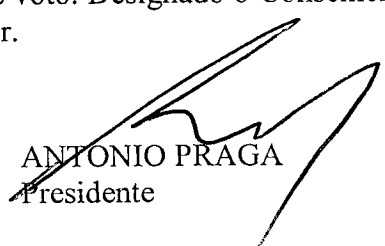
Demonstrado, pelos meios de provas existentes nos autos, que a movimentação financeira do sujeito passivo decorre do exercício de atividade rural cuja tributação foi omitida, ainda que parcialmente, a exigência do crédito tributário deve se dar em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990 e não com base em depósito bancário não justificado.

Preliminar de não conhecimento rejeitada

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de não conhecimento do recurso, suscitada pelo contribuinte em suas contra-razões e; 2) No mérito, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo (Relatora), Ana Ribeiro dos Reis e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Antonio Praga acompanha a Conselheira Relatora, pelas conclusões, que entende ser possível a redução da base de cálculo aos limites da atividade rural, e também apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator-Designado

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Gonçalo Bonet Allage e Gustavo Lian Haddad.



Relatório

DA AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado, em 28/11/2003, pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo/SP, o Auto de Infração de fls. 3.686 a 3.695 – Volume XIX, no valor de R\$ 5.168.667,02, relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício de qualificada, tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos de atividade rural nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2001, e acrescido de juros de mora e multa de ofício normal, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não identificada, nos anos-calendário de 1999 a 2001. A autuação foi assim resumida no relatório da decisão de primeira instância (fls. 4.210 -- Volume XXI):

“(…) Durante a ação fiscal, foi constatada discrepância entre os valores declarados em suas declarações de ajuste, referentes aos anos-calendário 1998 a 2001 e a movimentação financeira. Intimado a esclarecer a divergência, o contribuinte afirmou participar de condomínio para exploração agrícola e que a movimentação em sua conta, na verdade, engloba a de todos os participantes.

3- Em 28 de novembro de 2003, após exame dos documentos apresentados pelo contribuinte, o auditor fiscal encerra o procedimento fiscal com a lavratura do retrocitado auto de infração, por entender presentes as seguintes infrações à legislação tributária, conforme fundamentação legal respectiva:

4- Omissão de Rendimentos da Atividade Rural. O contribuinte deixou de contabilizar notas fiscais de entrada e notas fiscais do produtor conforme cruzamento de todas as notas apresentadas pelo contribuinte no decorrer da ação fiscal (fls.691/976, 1.895/2.014, 2.313/422) e as notas contabilizadas no livro razão.

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL	MULTA (%)
31/12/1998	658.255,33	150%
31/12/1999	537.927,97	150%
31/12/2001	713.394,21	150%

5- Fundamento Legal: arts. 1º a 22 da Lei 8.023/90; arts. 9 e 17 da Lei 9.250/95; art. 59 da Lei 9.430/96; art. 21 da Lei 9.532/97; art. 1º da Lei 9.887/99.

6- Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários sem Origem Comprovada. Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea. Relação dos valores tributáveis e respectivo valor da multa, conforme fls.3.688 do auto de infração.

7- *Fundamento legal: artigo 42 da Lei 9.430/96; artigo 4º da Lei 9.481/97; artigo 21 da Lei 9.532/97; art. 1º da Lei 9.887/99; art. 58 da Lei 10.637/02.*

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 04/12/2003 (fls. 3.686 – Volume XIX), o contribuinte apresentou, em 31/12/2003, tempestivamente, a impugnação de fls. 3.707 a 3.953 – Volume XX e 3.956 a 4.202 – Volume XXI, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância (fls. 4.211/4.212 – Volume XXI):

“- no caso em exame, após o fisco ter expendido mais de um ano na apuração, o sujeito passivo teve 30 dias para impugnação. Foi solicitado cópia de inteiro teor do processo do pai do ora impugnante em 19/12/2003 e lhe foi informado que só poderia ser entregue em 12/12/2003, resumindo o prazo para sua impugnação de 2 dias. Dessa forma, é só após a entrega de cópia integral do processo administrativo é que pode o impugnante completar sua defesa, a qual se encontra cerceada e apresentada de forma parcial;

- a autoridade lançadora menciona no Termo de Constatação Fiscal planilhas das quais desconhece;

- as informações trazidas pelo auditor fiscal no preâmbulo do Termo de Constatação Fiscal não reflete a realidade o que também cerceia seu direito a ampla defesa;

- somente após o total conhecimento pelo impugnante do exato teor de suas acusações, o que só pode ocorrer após receber cópia de inteiro teor do processo, é que o seu direito de defesa poderá ser exercido;

- emerge dos autos que o procedimento fiscal se desenvolveu em desacordo com o estabelecido na Portaria 3007/2001 com as consequências que lhe são inerentes;

- o pretendido como omissão de receitas por falta de registros de notas fiscais emitidas e entregues ao fisco, mesmo que durante, mas antes do término da ação fiscal, foi objeto de reconhecimento de erro, houve confissão e parcelamento, com alterações das declarações de rendimentos comunicadas ao fisco;

- o impugnante, tendo detectado falhas em suas declarações, mesmo durante a ação fiscal, cuidou de se autodeclarar devedor, corrigindo-as para as devidas correções. Nem se diga que por estar sob fiscalização o impugnante não poderia se utilizar dos benefícios da Lei, pois não tinha contra si lançamento de ofício;

- o auditor fiscal não considerou o contrato de exploração da atividade rural firmado entre Sebastião Gilberto Tavares porque não estaria ele transcrito ou registrado no registro público; no entanto, esta interpretação não tem fundamento legal;

- quanto ao lançamento com base em depósitos bancários, não há como o impugnante, sem as planilhas indicadas pela autoridade lançadora, contestar a acusação em toda a sua inteireza;

- o fisco reclama da falta de sintonia entre os cheques depositados e as notas fiscais emitidas e o seu relacionamento com a atividade rural; no entanto, por diversos motivos (relacionados na impugnação) não há como haver um perfeito batimento entre os valores consignados nas notas fiscais e os valores efetivamente depositados;
- acrescente-se que as notas fiscais do produtor são de obrigação do produtor, por outro lado, as notas de entrada são emitidas pelos frigoríficos. Não pode por isso, o fisco atribuir ao impugnante responsabilidade por ação que não é sua;
- todos os valores que transitam em suas contas bancárias correspondem à soma de negócios próprios da atividade rural por todos exercida;
- a pretensão do fisco no sentido de que todos os cheques depositados ou ordens de pagamento tem relação específicas com operações rurais (NFE e NFP), é um excesso, pois o movimento bancário tem suporte em operações das atividades: agrícola, pecuária e negócios imobiliários, estes sem habitualidade;
- a ação fiscal ignorou muitos documentos, os quais são juntados na impugnação (fls. 3.843/4.307). Tudo se apresenta como suficiente para afastar a pretensão segundo o deduzido no auto de infração;
- verifica-se, ainda, quanto à questão depósitos bancários a exigência acontecida em 12/03/2003 envolveu operações de janeiro a novembro de 1998, períodos alcançados pela decadência;
- a multa agravada na pode ser aplicada, pois jamais teve intenção dolosa ou pretendeu sonegar valores à tributação. O que houve foi descontrole documental, nunca sonegação com intuito deliberado de lesar o fisco;
- há que se considerar que dolo não se presume, tem que ficar demonstrado;
- depósito bancário não pode ser considerado fato gerador do imposto de renda;
- é inconcebível a utilização da Selic, criada e utilizada para a remuneração de títulos privados, na atualização de relações de direito público – tributos federais;"

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 02/07/2004, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP exarou o Acórdão DRJ/SPOII nº 06.949 (fls. 4.208 a 4.228 - Volume XXI), assim ementado:

"PRELIMINAR - EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário. *gla*



DECADÊNCIA - O prazo para o Fisco efetuar o lançamento do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas é de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PRAZOS PARA IMPUGNAÇÃO – O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias (30) a contar da data em que for feita a intimação da exigência. Este prazo não é alterado por eventual solicitação do contribuinte de cópias dos autos do processo.

IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA - ÔNUS DO CONTRIBUINTE. Por expressa disposição do Decreto nº 70.235/72, na impugnação do lançamento o contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO – PROCEDIMENTO FISCAL – Não é permitido ao contribuinte apresentar declaração retificadora em relação àqueles exercícios sobre os quais já se encontra em procedimento fiscal, cabendo, unicamente, a retificação de eventual lançamento de ofício por meio de posterior impugnação específica.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

MULTA QUALIFICADA - Aplicável a multa de ofício qualificada uma vez comprovadamente configuradas as circunstâncias previstas no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC - São devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário."

Lançamento Procedente"

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificado do acórdão de primeira instância em 22/07/2004 (fls. 4.232 – Volume XXI), o contribuinte interpôs, em 19/08/2004, tempestivamente, o recurso de fls. 5.237 a 5.384 – Volume XXII.

DO ACÓRDÃO DA 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Em sessão plenária de 16/06/2005, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o Recurso Voluntário, exarando-se o Acórdão 104-20.755 (fls. 5.391 a 5.488 – Volume XXIII, assim ementado:

“DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras. Mas, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

OMISSÃO DE RECEITAS - RENDA ATIVIDADE RURAL - BASE DE CÁLCULO - Face à específica legislação atinente à atividade, respeitada a opção do contribuinte, a base de cálculo do imposto apurável em eventual omissão de receita da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-base.

LEI Nº 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSADOS RELATIVO A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDOS DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DÉBITOS CONFESSADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e

contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira a mesma matéria constante do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS BANCÁRIOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos 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.

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. O vulto da omissão apurada, bem como a falta de contabilização de notas fiscais relativas à atividade rural, não caracteriza o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO - Cabível a aplicação de multa de ofício para aqueles débitos de tributos constantes de declarações retificadoras de IRPF, estas apresentadas após o início da ação fiscal e não incluídas em programas especiais de parcelamento (PAES).

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Tendo o contribuinte apresentado declaração de rendimentos inexata, válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996,

uma vez que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.”

A decisão foi assim resumida:

“Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - excluir da base de cálculo da exigência a parte referente à omissão de rendimentos da atividade rural dos anos-calendário de 1998 e 1999 e reduzir a base de cálculo do ano-calendário de 2001 para R\$ 180.691,37 (item 001 do Auto de Infração); II - excluir da base de cálculo referente aos depósitos bancários a parte relativa aos anos-calendário de 1999 e 2000 e reduzir a base de cálculo do ano-calendário de 2001 para R\$ 753.876,31 (item 002 do Auto de Infração); e III - desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que proviam o recurso apenas no que tange aos itens I e III.

DO RECURSO ESPECECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Intimada do acórdão acima em 29/08/2005 (fls. 5.489 – Volume XXIII), a Fazenda Nacional, por meio de seu Representante, interpôs, em 09/09/2005, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 5.491 a 5.495 – Volume XXIII, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, vigente à época.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- no caso, o contribuinte não logrou comprovar que os depósitos bancários tiveram origem na atividade rural;

- o fato de o contribuinte declarar rendimentos exclusivamente da atividade rural não impede a tributação na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, reservada justamente aos casos de rendimentos não declarados e de origem não comprovada;

- havendo omissão de rendimentos e apurando o fisco que esta decorreu da atividade rural, a autoridade pode lavrar o Auto de Infração com fulcro na Lei nº 8.023/90, mas não é o caso dos autos, em que não há a comprovação da origem;

- nesse aspecto, o voto vencedor encerra nítida contradição, já que o Relator diz que não pé 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 da atividade rural, têm origem comprovada, já que não existe a figura do depósito de origem desconhecida e, ao mesmo tempo, da atividade rural;

- ademais, a tributação com base na atividade rural somente pode ocorrer quando há prova de que os depósitos vieram dessa atividade, e repita-se que o contribuinte não logrou demonstrar a relação entre os depósitos e a atividade rural;

- não tem cabimento considerar como da atividade rural os depósitos de origem não comprovada, simplesmente porque o contribuinte exerce de forma contumaz tal atividade, pois 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, por meio de conta bancária;

- ao contrário do que assevera o Relator, não é qualquer omissão de rendimentos de um contribuinte que exerce atividade rural que será tributada na forma da Lei nº 8.023, de 1990, mas aquelas que comprovadamente forem provenientes de tal atividade.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho nº 104-358, de 2005 (fls. 5.497 a 5.501 – Volume XXIII).

DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Cientificado do acórdão recorrido em 12/01/2006 (fls. 5.505 – Volume XXIII), o contribuinte interpôs, em 25/01/2006, tempestivamente, o Recurso Especial de Divergência de fls. 5.507 a 5.547 – Volume XXIII, cujo seguimento foi negado, conforme Despacho nº 104-354/2006 (fls. 5.838 a 5.844 – Volume XXV).

Inconformado com o não seguimento do Recurso Especial de Divergência em 10/11/2006 (fls. 5.846 – Volume XXV), o contribuinte opôs, em 16/11/2006, tempestivamente, o Agravo de fls. 5.848 a 5.859 – Volume XXV que, examinado pela Ilustre Presidência da Colenda Segunda Câmara, foi rejeitado, conforme Despacho nº 519/2007 (fls. 5.868 a 5.871 – Volume XXV).

DAS CONTRA-RAZÕES AO RECURSO ESPECIAL DA PFN

Também em 25/01/2006, tempestivamente, o contribuinte ofereceu as contra-razões de fls. 5.548 a 5.584 – Volume XXIII, reiterando as razões de defesa e adicionando os seguintes argumentos, em síntese:

-preliminarmente, o Recurso Especial não deve ser conhecido, uma vez que o acórdão recorrido não contrariou a lei, mas sim está de acordo com ela, pois a exigência foi calculada conforme o disposto nas Leis nºs 7.713, de 1988 e 8.023, de 1990; quanto à evidência de prova, esta também não foi contrariada;

- quanto à parcela mantida no item 1 do Auto de Infração, esta não subsiste, já que os depósitos se comunicavam e o valor encontra-se, no contexto, sobrando para os demais; embora essa parte não seja objeto de recurso, fica o registro;

- se é lícito ao Fisco lançar depósitos bancários por presunção, quando os depósitos se encontram na conta corrente de sujeito passivo cuja atividade é a de produtor rural, a segunda presunção é a de que desta atividade emanaram;

- ao estabelecer a tributação diferenciada para a área rural, o legislador levou em consideração questões pré-jurídicas;

- a comprovação dos depósitos foi feita, porém não foi aceita pela fiscalização, fundamentada em juízo subjetivo;

- a prova em contrário, no sentido de não serem os depósitos bancários, sustentados pelos documentos apresentados, fruto do resultado da atividade rural, se impunha à fiscalização;

- ao contrário do que consta no Recurso Especial, não há contradição no acórdão recorrido;

- se o Fisco não conseguiu demonstrar que o contribuinte tinha outra atividade, também não pode exigir a vinculação entre os depósitos e notas fiscais de produtor, conforme o art. 333 do CPC (fardo excessivo quanto à prova).

O processo foi distribuído a esta Conselheira em 26/05/2008, numerado até as fls. 5.873 – Volume XXV.

É o Relatório. 

Voto Vencido

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional contra decisão não unânime, é tempestivo e foi fundamentado no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, vigente à época.

DA PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO

Preliminarmente, o contribuinte pede o não conhecimento do apelo da Fazenda Nacional, sob o argumento de que o acórdão recorrido não teria contrariado a lei, tampouco a evidência de prova.

Diante de tal alegação, esclareça-se que o juízo acerca de contrariedade à lei ou à evidência de prova constitui o próprio mérito do Recurso Especial, cujo exame é prerrogativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem compete julgar o apelo. Destarte, não cabe ao examinador da admissibilidade do Recurso Especial perquirir se o acórdão recorrido contrariou ou não a lei ou a evidência de prova, vez que assim estaria usurpando a competência da Instância Especial.

Esta problemática não é nova, tampouco está restrita aos Conselhos de Contribuintes. Com efeito, os Tribunais Superiores já enfrentaram a questão e lograram resolvê-la. Nesse passo, cabe aqui trazer à colação trechos de voto por mim proferido quando do julgamento do Recurso 130.231, pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, exarando-se o Acórdão 302-36.409, de 17/09/2004, de minha relatoria:

“Em face deste acórdão, a União Federal interpôs Recurso Extraordinário, fundado no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, alegando violação de dispositivos constitucionais (art. 149 da Carta Magna, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT).

O dispositivo constitucional acima negrito estabelece, verbis:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....
III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;”

Ora, é sabido que as possibilidades de apresentação de Recurso Extraordinário estão limitadas aos permissivos constitucionais, materializados nas alíneas do artigo transcrito. Assim, antes de se

cel

conhecer do recurso, é feito o seu exame de admissibilidade, para a verificação do enquadramento do caso concreto ao permissivo. Não se configurando o enquadramento, o recurso não pode ser conhecido.

No caso da alínea “a”, em especial, a análise da admissibilidade do recurso se confunde com a própria análise do mérito, já que, se conhecido, o recurso obrigatoriamente terá de ser provido. Isso porque o ato de perquirir se a decisão recorrida contrariou ou não dispositivos da Constituição – no caso, o art. 149 do texto principal, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT – envolve a análise do próprio mérito, ou seja, a análise sobre a constitucionalidade do ato inquinado(...).

(...)

A problemática do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, repete-se na alínea “a”, do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça. Sobre a questão, a manifestação de Barbosa Moreira é válida para ambos os casos (REsp e RE), ressaltando-se que, no caso do STF, trata-se de contrariedade à Constituição, enquanto que o STJ trata de contrariedade à lei federal.¹

‘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 casos 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! Quid 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 art. 105, III, 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?’

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 realmente sido violada...

A questão também não passou despercebida ao Ministro Sepúlveda Pertence, que assim assentou em seu voto, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004):

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.

'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 a máxima, construída por motivos pragmáticos, que tenho recordado.

Já denunciada pelo notável Castro Nunes (), a confusão entre a admissibilidade e o provimento do RE, 'a', tem sido objeto de crítica veemente e de inequívoca procedência de Barbosa Moreira ().'

(...)

Resta esclarecer que a problemática do permissivo contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, acima retratada, foi recentemente resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694, publicado em 23/04/2004, assim ementado:

*"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 prequestionados - 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.**"*

Destarte, no presente caso, tendo a Fazenda Nacional alegado adequadamente a contrariedade à lei/evidência de prova, o Recurso Especial deve ser conhecido, razão pela qual REJEITA-SE A PRELIMINAR argüida pelo contribuinte em sede de contra-razões.

DA FIXAÇÃO DOS LIMITES DO RECURSO ESPECIAL

Antes de adentrar ao mérito, importa salientar 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 eventualmente prejudicar a 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. 5.455 em diante – Volume XXIII):

*“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 nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 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 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 se 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. 5.462 em diante – Volume XXIII):

“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.

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.

(...) gel

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 excluir da base de cálculo da exigência tributária relativo aos depósitos bancários os anos-calendário de 1999 e 2000 e reduzir a base de cálculo da exigência do ano-calendário 2001 para R\$ 753.876,31." (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 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

gel

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.

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)” (grifos no original)

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 recorrido, 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 ora deve ser travado não pode 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? O desdobramento desta discussão leva inclusive à análise das Declarações de Ajuste Anual do Contribuinte (fls. 12 a 115), a ver se haveria efetivamente a alegada exclusividade.

Nesse passo, verifica-se que os trechos já transcritos, 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.

Assim, 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.

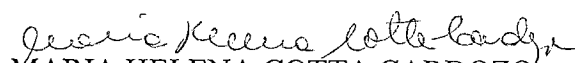
Ora, a presunção relativa contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tem de ser válida para todo o universo de contribuintes, sem qualquer distinção, muito menos pela atividade por eles exercida. Ademais, no caso em apreço, a atividade rural não era a única exercida pelo Contribuinte. Conforme as Declarações de Ajuste Anual às fls. 12 a 115, o Contribuinte recebeu rendimentos de diversas pessoas jurídicas e até de pessoas físicas, a saber:

RENDIMENTOS	ANO-CALENDÁRIO
Constal Incorp. Empr e Constr. Tavares Ltda.	1999, 2000 e 2001
Agroseta Agropecuária Sebast. Tavares Ltda.	1999, 2000 e 2001
Agropecuária São Marcos Ltda.	1999 e 2000
Fazenda Tamanduá S/A	1999
Bradesco Previdência e Seguros S/A	1999
HSBC Seguros SA	2001
Cia . de Seguros Minas Brasil	2001
Pessoas Físicas/ Exterior	2001

Assim, ainda que se pudesse admitir a tese no sentido de que, exercendo o contribuinte exclusivamente a atividade rural, a omissão relativa aos depósitos bancários somente poderia advir desta atividade, no caso em apreço o Contribuinte teve rendimentos de diversas naturezas e origens, desautorizando qualquer conclusão no sentido do acórdão recorrido.

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

Sala das Sessões - DF, em 07 de outubro de 2008.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Voto Vencedor

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

Com a devida vênia da ilustre Conselheira Relatora e da Conselheira Ana Maria que a acompanhou, ousou divergir em relação ao mérito. Já tive oportunidade de examinar a matéria fática e jurídica discutida nestes autos. Na realidade, trata-se de autuação proveniente da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de valores creditados em contas-correntes pertencente ao pai e três filhos, sendo que um deles é o contribuinte acima identificado.

A fiscalização atribuiu $\frac{1}{4}$ (um quarto) dos valores para cada um dos co-titulares. Assim, as justificativas e os documentos apresentados para cada um dos depósitos são provas extensivas a todos os co-titulares e aos depósitos bancários que foram objeto do lançamento.

A validade do lançamento tributário pressupõe, obrigatoriamente, a identificação do sujeito passivo, a descrição da matéria tributável, a identificação da regra-matriz da exigência tributária que incide sobre o fato descrito e, conseqüentemente, o valor do imposto apurado.

A propósito do assunto, o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe, “in verbis”:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da norma acima transcrita, conforme já foi dito, tem-se que (i) a identificação do sujeito passivo; (ii) a descrição da matéria tributável (iii) a disposição legal infringida e (iv) o montante da exigência tributária são elementos essenciais e identificadores do auto de infração. Basta modificar, por exemplo, a descrição dos fatos e a norma de incidência tributária para se estar diante de um novo lançamento, procedimento que não pode ser feito pela autoridade julgadora.



No Direito Processual Civil, por exemplo, *as partes, a causa de pedir e o pedido* são elementos identificadores das ações para que seja possível verificar a litispendência ou a coisa julgada. Em inexistindo identidade quanto à causa de pedir não há o que se falar em litispendência ou coisa julgada. Em relação ao processo administrativo, por sua vez, a alteração da causa de pedir, caracterizada pela identificação da matéria tributada, caracteriza novo lançamento que só pode ser feito por meio de um novo auto de infração.

Pois bem, no caso concreto a matéria tributável de que trata o auto de infração está caracterizada como sendo presunção de omissão de depósitos bancários não justificados (art. 42 da Lei nº 9.420, de 1996). Ao avaliar a prova dos autos, a Douta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes identificou que não se tratam de depósitos bancários de origem não justificada, mas sim de rendimentos provenientes da atividade rural que foram omitidos.

Em sendo rendimentos provenientes da atividade rural, por evidente que a matéria tributável em nada se identifica com aquela que foi descrita no auto de infração. Em sendo outra matéria tributável, por consequência, a norma de incidência tributária também é outra, no caso o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990².

Não posso concordar com a decisão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no ponto em que, verificando que a matéria tributável não é aquela que foi descrita no auto de infração, ao apreciar o recurso, faz uma verdadeira alteração da descrição dos fatos e da norma de incidência tributária para exigir o imposto com base nos fatos jurídico-tributários que efetivamente ocorreram, aplicando sobre eles o artigo 5º, parágrafo único, da Lei nº 8.023, de 1990. Tal modo de agir constitui, na verdade, um novo lançamento, procedimento que a autoridade julgadora não tem competência para tal. Quem julga não pode fazer lançamento e quem faz lançamento não pode julgar. Ao agir da forma como atuou no acórdão, a Quarta Câmara fez um novo lançamento e ao mesmo tempo proferiu julgamento em relação ao seu próprio lançamento.

Ao meu sentir, pelas razões acima expostas, verificado que se tratam de rendimentos provenientes da atividade rural, que foram omitidos, a decisão correta que deveria ter sido adotada seria a de cancelar o lançamento. No entanto, como estou diante de recurso da Fazenda Nacional, em razão da vedação de utilização do princípio da *"reformacio in pejus"*, não posso cancelar o lançamento, sob pena de agravar a situação da recorrente.

Feito o registro constante dos parágrafos anteriores, adoto integralmente as razões contidas nos recursos de nº 142.440 e 142.038, destacando, todavia, que o número das folhas dos autos eventualmente citadas, ainda que em notas de rodapé, correspondem ao recurso nº 142.440, cuja matéria fática e provas são idênticas.

Nesse sentido, passo a transcrever os seguintes fundamentos que aqui adoto como razões de decidir:

“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:

não comprovação pelo contribuinte da origem dos recursos ou;

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.”³

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.

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.

³ 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 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 acidente⁴.

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.

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.

⁴ SANTOS, Moacir Amaral. Prova Judiciária no Cível e Comercial. 3a. Edição. Ed. Max Limonad, São Paulo. Vol. I, pág. 54.

Em relação aos depósitos bancários, objeto deste recurso, o auditor fiscal, avaliando os documentos apresentados pelo recorrente, assim concluiu::

“No dia 10/10/03 (fls. 3234/3238) 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. 2333/3176, 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 nominiais aos condôminos, não estão vinculadas a nenhuma Nota Fiscal de Produtor e/ou Nota Fiscal de Entrada” (fl. 3804)

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 nominais, 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 nominais 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 exemplo⁵

⁵ Além dos exemplos aqui citados, considerando as mesmas contas bancárias, no recurso de nº 104-142038, em que outro correntista é fiscalizado, citei os seguintes exemplos:

" 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 Ltda. 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.

o crédito de R\$ 4.000,00 e outros seis créditos de R\$ 6.000,00 cada um, todos no dia 21/09/98, correspondente à venda de 108 (cento e oito) animais, paga por meio dos cheques, que serviram de base aos depósitos acima elencados⁶.

Em face da inexistência de nota fiscal de venda, a fiscalização, mesmo diante dos documentos acima referidos entendeu que os recursos acima referidos não eram provenientes da atividade rural. O procedimento adotado pela fiscalização exigindo exclusivamente provas diretas, no caso nota fiscal do produtor, não pode permanecer, na medida em que desconsidera os demais meios de provas apresentados pelo recorrido e juridicamente admitidos.

Ademais, o critério adotado pela fiscalização de somar todos os depósitos bancários, excluindo do montante os valores declarados como provenientes da atividade agrícola e os valores referentes as 278 notas fiscais emitidas e não contabilizadas, tributando a diferença, via fluxo de caixa, como omissão decorrente de depósitos bancários não justificados, inclui no montante valores correspondentes à tributação de ganho de capital em razão da alienação de bens. Exemplo do que falo está na venda do veículo Suprema cuja cópia do cheque consta da fl. 3828-v; na venda do apartamento feita a André Daniel Vasconcelos (fl. 2737); na venda do apartamento feita a Shizuka Shimada Toyota (fl. 2737) e na venda de apartamento adquirido por Nivaldo Donisete Pavão, com recibos e cópias de cheque às fls. 2739 e 3832.

O acórdão recorrido não é contrário à prova dos autos e nem à lei. A decisão “a quo”, apreciando a prova formou convicção de que os recursos creditados nas contas-correntes do fiscalizado 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.

Aqui na Câmara Superior, reavaliando a prova, também concluo que os valores creditados nas contas-correntes do fiscalizado são provenientes de rendimentos omitidos na atividade rural, razão pela qual nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional cuja pretensão é tributar os referidos valores com base no artigo 42, caput da Lei nº 9.430, de 1996, como se não existissem as determinações contidas no parágrafo segundo⁷ do citado artigo da Lei aqui mencionada.

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.

⁶ Para citar um último exemplo, destaco o cheque de fl. 2967, no valor de R\$ 103.770,00, emitido pelo Frigorífico Santa Esmeralda Ltda, depositado na conta corrente do fiscalizado, que não foi aceito como proveniente da atividade rural em face da inexistência de nota fiscal.

⁷ § 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

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

Sala das Sessões - DF, 07 de outubro de 2008.



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Redator Designado.

Processo nº : 10850.003404/2003-59

Acórdão nº : CSRF/04-01.040

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Praga.

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.



Processo nº : 10850.003404/2003-59
Acórdão nº : CSRF/04-01.040

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 Naury Fragoso 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.

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).”

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 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.

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

Processo nº : 10850.003404/2003-59
Acórdão nº : CSRF/04-01.040

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 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 indício 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

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.



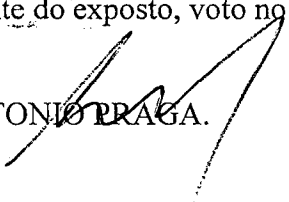
Processo nº : 10850.003404/2003-59

Acórdão nº : CSRF/04-01.040

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. (...)”

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.


ANTONIO PRAGA.

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