

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 10925.000975/2004-00
Recurso nº 144.254 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.138 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009.
Matéria IRPF
Recorrente NEUDI PELIZZA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Matéria: IRPF

Exercício: 1999 e 2000

LANÇAMENTO – MATÉRIA TRIBUTÁVEL - IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO EM GRAU DE RECURSO.

Tendo a Câmara Julgadora, na análise da prova, formado convencimento de que os recursos que transitaram nas contas bancárias são oriundos da atividade rural, não prospera o lançamento feito com base na omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado - (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Nestes casos cancela-se o lançamento, pois não cabe ao órgão julgador de segunda instância inovar ou alterar a fundamentação legal para exigir crédito tributário com base no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, sob pena de violação das disposições constantes no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quando, em exames posteriores, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Inteligência do artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação atribuída pela Lei nº 8.748, de 1993).

Nos casos em que o lançamento foi efetuado com base em depósitos bancários não justificados, cuja regra-matriz de incidência tributária é o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em concluindo que se tratam de rendimentos provenientes da atividade rural, não pode o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tributá-los como sendo omissão da atividade rural, sob pena de fazer exigência com base em nova matéria fática tributável e em regra-matriz diferente daquela que constou do lançamento original.

Recurso provido.

0

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DESQUALIFICAR a multa de ofício e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso para cancelar o lançamento, vencidos parcialmente os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah e Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado) que apenas reduziam a base de cálculo dos depósitos bancários não justificados, nos anos de 2001 e 2002, a R\$ 113.979,56 e R\$ 166.452,40, respectivamente, por entenderem que a diferença entre os depósitos bancários não justificados e os valores declarados na atividade rural deveria ser tributada na proporção de 20%.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Presidente em exercício e Relator

25 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Trata-se de exigência de crédito tributário em razão de depósitos, de origem não comprovada, creditados em conta bancária nos anos de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, com lançamento notificado ao sujeito passivo em 14/06/2004.

A multa foi exigida de forma qualificada sob o argumento de que o contribuinte, ao longo de cinco anos, omitiu quase a integralidade de sua receita tributável.

O início do procedimento fiscal deu-se em 18/07/2006. O fiscalizado que declara como ocupação principal a de trabalhador rural. Tem como patrimônio, além de gleba de terra, cotas no capital social da empresa Tintas Barriga Verde Ltda. Além dos rendimentos da atividade rural, o sujeito passivo, nos anos de 1998 e 1999, informou ter recebido rendimentos de R\$ 2.280,00 da Indústria Metalúrgica Barriga Verde Tintas, CNPJ 73.416.588/0001-32.

Nos anos de 2000, 2001 e 2003 os únicos rendimentos declarados são provenientes da atividade rural.

Pelo que se depreende dos autos, o recorrente dedicava-se à produção de suínos, na propriedade conhecida por “Granja Pesqueiro do Meio”, na localidade de Linha Pesqueiro do Meio. Uma das características da criação de suínos e frangos é que por se tratar de animais confinados, com ciclo de produção curto, em áreas pequenas, tipo a propriedade do recorrente que tem 27 ha, é possível obter grande produção. A título de exemplo observa-se a declaração de ajuste anual de 2002 onde se percebe a existência, no final do ano, de 8.921 suínos. Além dos 8.921 declarados no final do ano, que mais ou menos equivalem ao número



existente no início do ano, no decorrer do período foram comercializados mais 16.675 animais (fl. 100), o que demonstra que o ciclo entre o nascimento ou recebimento dos leitões recém nascidos e a saída para abate é de seis meses.

Conforme observou o Conselheiro Nauri Tanaka, quando da sessão que converteu o julgamento em resolução, apesar do considerável valor das receitas, os rendimentos sempre foram pequenos, conforme quadro abaixo:

Item	1998	1999	2000	2001	2002
Receita bruta	884.614,13	905.887,32	1.810.547,19	2.353.194,24	1.987.027,73
insumos/invest	865.578,00	881.507,69	1.779.888,12	2.323.138,88	1.869.719,34
Resultado	19.036,13	24.379,63	30.659,07	30.055,36	27.308,39

A Fiscalização, examinando os registros contábeis, não apurou omissões decorrentes da atividade rural.

Recebidos os extratos bancários, a fiscalização intimou o sujeito passivo para justificar a origem dos mesmos. O autuado recorreu ao judiciário com a finalidade de impedir a constituição do crédito tributário com base nos depósitos bancários. Sem receber resposta do sujeito passivo, a Fiscalização elaborou a planilha de fls. 47 a 53 localizando os depósitos com coincidência de datas e valores com os documentos da atividade agrícola, excluindo-os da base de cálculo, nos seguintes montantes:

Depósitos bancários que coincidiram em data e valor com documentos da atividade agrícola.	1998	1999	2000	2001	2002
	225.480,38	336.115,19	621.367,44	883.746,14	159.900,00

Conforme consta da Resolução de fls. 965 a 981, que também teve como relator o Conselheiro Nauri Tanaka, por ter o Poder Judiciário, em decisão sem trânsito em julgado, acolhido a tese de irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001 para declarar nulo o lançamento feito com base nos depósitos bancários anteriores a 10 de janeiro de 2001 (fl. 969), houve cisão processual permanecendo neste processo apenas os valores lançados com base em depósitos ocorridos a partir de 10 de janeiro de 2001, que serão apreciados neste recurso.

Na segunda vez que o processo esteve em pauta, o julgamento foi novamente convertido em diligência para:

Quanto à atividade rural:

a) verificar junto ao sujeito passivo a forma de recebimento das receitas declaradas, isto é, se os maiores clientes pagavam por entrega, por nota fiscal de produtor emitida, ou por conta-corrente na própria empresa;

b) tomar os 8 (oito) clientes mais expressivos por ano-calendário e diligenciar para que informem sobre a forma de pagamento da produção recebida; verificar estes dados junto à contabilidade do cliente e juntar ao processo cópias das fls. do Livro Razão; e, casos os valores tenham circulado por meio bancário confirmá-los com aqueles dos extratos;

c) intimar o sujeito passivo para que esclareça sobre a forma de pagamento das despesas de custeio agrícola.

cc

Quanto aos depósitos bancários:

a) obter dados dos principais depósitos e créditos para fins de análise quanto à efetiva ligação com eventual renda tributável, principalmente sob rubricas tipo “recebimento por fornecimento”, fl. 132 a 137; “Oper. desconto comercial”, fls. 134 e 135; “Resg FBI”, “Cob CDA” fls. 138 a 142, “Ad. Borderô”, “cobrança”, TED, fl. 151 a 155, “Liberação CAC”, FLS. 156 a 167”.

b) solicitar às instituições financeiras cópias dos 4 (quatro) mais expressivos cheques emitidos em cada mês e juntá-los ao processo.

c) informar por termo sobre o trabalho realizado e dar ciência ao contribuinte.

Com relação aos depósitos bancários o processo retornou sem que nenhuma diligência fosse realizada, tendo por fundamento o fato da impossibilidade de nova emissão de RMF em procedimento fiscal já encerrado, conforme entendimento da Consulta Interna Cosit nº 07/2007.

Quanto à atividade rural, a diligência retornou com os esclarecimentos fornecidos pelas empresas Perdigão Agroindustrial S/A, Frigorífico Romani Ltda, Chapecó, Chapecó Companhia Industrial de Alimentos, Central de Carnes Ipuacu Ltda e Marf – Compra E Venda De Animais Ltda, que seguem transcritos:

(i) esclarecimentos da empresa PEDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A:

“Quanto à forma de pagamento da produção recebida, a Intimada vem informar que os pagamentos ao Sr. Neudi Pelliza – CPF nº 251.113.279-20, ocorreram através da emissão e entrega de ‘cheques’ e também através de ‘crédito em conta-corrente’, conforme demonstrativo anexo.

Contudo, a Intimada deixa de apresentar as cópias dos comprovantes de crédito em conta-corrente, conforme solicitado no item ‘a’ do Termo em epígrafe, devido à ocorrência do prazo decadencial para a guarda de documentos desta natureza.

Outrossim, em atenção ao item ‘b’, vem apresentar cópias do livro razão – período 1998 a 2002, onde comprova-se a escrituração dos pagamentos efetuados.”

(ii) esclarecimentos da empresa FRIGORÍFICO ROMANI LTDA:

“..... vem informar que os pagamentos efetuados ao Sr. Neudi Pellizza CIC 251.113.279-20 referentes a compras realizadas no período de 1998 à 2002 foram realizadas em dinheiro.

Encaminhamos cópia autenticada do livro razão onde comprova a escrituração dos mesmos.”

(iii) esclarecimentos da empresa CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS:

“Em atendimento a essa solicitação, apresentamos nesse ato, notas explicativas juntamente com os documentos comprobatórios, como segue:



Cópia dos comprovantes de pagamentos, emitidos pelas respectivas agências bancárias onde houve o lançamento.

Cópia autenticada da página do Livro Razão, onde consta o lançamento contábil dos valores recebidos do referido cliente.

OBS: *Os documentos do período de 1998 e 1999, não foram anexados, devido a empresa não possuí-los em seus arquivos."*

(iv) esclarecimentos da empresa CENTRAL DE CARNES IPUAÇU LTDA:

"A Central de Carnes Ipuacu não mais possui documentos relativos a época mencionada no ofício.

No tocante as informações, o Sr. Neudi Pellizza efetuava vendas de suínos a empresa, os quais eram pagos em depósito em conta corrente do próprio Neudi, ou, em cheques nominais também ao mesmo."

(v) esclarecimentos da empresa MARF – COMPRA E VENDA DE ANIMAIS LTDA:

"a) A informante realizava os pagamentos dos fornecedores mediante a utilização de cheque de terceiros e em dinheiro, pois à época não tinha talão de cheques.

b) A informante não encontrou os livros razão impressos dos períodos de 1998 a 2002, porém em consulta realizada nos sistemas de escrita fiscal do período solicitado foi verificada movimentações constantes nos extratos anexos.

c) Nos extratos juntados está expressa toda a movimentação oriunda de transações com fornecedores, de forma que essa também seria a informação constante no livro razão."

Após receber as informações acima, a autoridade fiscal elaborou as planilhas denominadas "Correspondência entre Depósitos Bancários e Receitas da Atividade Rural" – Anos 1998 a 2002 -, que segue em anexo.

Estas planilhas totalizaram os seguintes valores:

ANO 1998	R\$ 159.152,30
ANO 1999	R\$ 50.692,20
ANO 2000	R\$ 289.815,54
ANO 2001	R\$ 675.522,91
ANO 2002	R\$ 1.094.801,64

Ao elaborar a planilha acima o auditor fiscal esclareceu "que vários valores pagos pelas empresas Perdigão Agroindustrial e Chapecó Companhia Industrial de Alimentos depositados em contas-correntes do contribuinte não estão inclusos nestas planilhas, pois já haviam sido excluídos no procedimento fiscal inicial conforme planilhas as fls. 47/53".

Em face dos esclarecimentos fornecidos pelo auditor Fiscal, tem-se que os valores acima foram creditados na conta bancária do recorrente, pelas empresas adquirentes da



produção, sem que os mesmos tivessem sido excluídos da base de cálculo dos depósitos bancários.

O contribuinte foi cientificado das diligências acima referidas sem se manifestar acerca do conteúdo dos mesmos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Inicialmente, em face de decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2003.72.03.001723-0, citada à fl. 969, o que se analisará neste processo é a exigência constituída com base em depósito bancário não justificado a partir de 10 de janeiro de 2001, cujos valores, nos anos-calendário de 2001 e 2002, importaram em R\$ 2.089.345,90 e R\$ 2.569.389,35, respectivamente, sendo que nestes anos-calendário o sujeito passivo declarou rendimentos da atividade rural nos montantes de R\$ 2.353.194,24 e R\$ 1.897.027,73. Destes valores a fiscalização considerou R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00 para justificar os depósitos bancários.

Em síntese, entre o confronto da receita declarada da atividade rural e os depósitos bancários, a fiscalização apurou o seguinte quadro:

Item	2001	2002
a) Total dos depósitos bancários não justificados	2.923.092,04 (fls. 27 e 825)	2.729.289,76 (fls.27 e 826)
b) Receita declarada na atividade rural (fls. 95 e 100)	2.353.194,24	1.897.027,73
c) Diferença verificada entre a receita declarada na atividade rural e os depósitos bancários (a – b = c)	569.897,80	832.262,03
20% da diferença entre a receita da atividade rural e os depósitos bancários	113.979,56	166.452,40

Além dos valores que a fiscalização considerou como oriundos da atividade rural, referidos no parágrafo anterior, quando da conversão em diligência, da intimação das principais empresas que adquiriram produtos do fiscalizado, foram comprovados como oriundos da atividade rural, anos-calendário de 2001 e 2002, mais R\$ 675.522,91 e R\$ 1.094.801,64.

No caso dos autos, no ano de 2002, ao confrontar os depósitos bancários com as notas fiscais correspondentes às vendas realizadas pelo produtor rural, de uma receita declarada de R\$ 1.879.027,73, a Fiscalização encontrou com coincidência aproximada de datas e valores somente R\$ 166.452,40, o que corresponde a menos de 10% (dez por cento). Em diligência, esta Câmara determinou que fosse oficiado às principais empresas que negociavam com o fiscalizado sendo que estas demonstraram que, além dos R\$ 166.452,40 apurados pela

Fiscalização, elas pagaram, no ano de 2002, mais R\$ 1.094.801,64. Se tivéssemos oficiado a todas as empresas provavelmente o valor se aproximaria do montante declarado a título de receita da atividade rural.

Quando se fiscaliza a movimentação financeira das pessoas que exercem atividade rural é necessário que se compreenda o funcionamento deste segmento econômico. Na compra de bovinos, por exemplo, os animais saem do campo e são transportados até o frigorífico com preço de pauta, especificado na nota fiscal. Conta-se a quantidade de animais e multiplica-se pelo preço fixado pela autoridade fiscal do Estado. No entanto, quem conhece o setor sabe que animais para o abate são comercializados não por quantidade, mas sim por peso. A pesagem, em geral, se dá no frigorífico. Desta forma, nunca haverá coincidência entre o valor pago em razão do peso com o valor especificado na nota fiscal.

Na sequência dos exemplos, destaco o comércio de soja onde ocorrem inúmeras variáveis, a saber: a) pagamento antecipado para entrega futura; b) adiantamento para custeio, por parte da empresa compradora, cujo valor antecipado é descontado quando da entrega da mercadoria; c) fornecimento de insumos pela empresa compradora, cujo preço dos insumos é descontado quando da entrega da mercadoria; d) grau de umidade do produto que é fator de variável no preço; e) condições das estadas de onde sai o produto; f) distância existente entre a lavoura e a empresa compradora; g) desconto do FUNRURAL; h) entrega para venda futura; i) prazos de pagamento etc. etc.

No comércio de soja, como de outros produtos, a nota fiscal é emitida quando da entrega da mercadoria. Assim, se houve antecipação para custeio ou venda para entrega futura, para citar apenas dois exemplos, não há como imaginar que seja possível utilizar as notas fiscais para buscar coincidência de datas e valores das importâncias creditadas em conta bancária.

Tudo o que se disse em relação ao comércio de bovinos e de soja vale para os demais produtos agrícolas. Também é necessário que se tenha presente que a produção agrícola não se dá no asfalto, mas sim em fazendas cujas condições de acesso, em épocas de chuva, é quase que impraticável. Desta forma, em condições normais, um caminhão transporta determinado número de toneladas e em períodos de chuva esta quantidade diminui consideravelmente, sem que isto implique na obrigatoriedade de alteração do valor da nota fiscal, até porque a pesagem, em regra, ocorre no ato da entrega da mercadoria e não quando esta sai da lavoura.

No comércio de leite, por exemplo, cuja ordenha ocorre no período da manhã e da tarde, os pequenos produtores não emitem uma nota fiscal a cada entrega do produto e tampouco recebem diariamente. Tais pagamentos são negociados, caso a caso, entre produtor e indústria. Por outro lado, a indústria ou cooperativas que adquirem o leite, em determinados casos, são fornecedoras da ração consumida pelos animais. Na hora do pagamento faz-se o encontro de contas. Assim, não há como exigir e nem imaginar que seja possível encontrar coincidência de valores creditados em conta bancária com os preços especificados nas notas fiscais. É por esta razão que a receita declarada da atividade rural, ou de qualquer outra fonte de rendimentos obtidos na atividade formal ou informal, deve ser subtraída da base de cálculo da apuração feita com base em depósitos bancários.

É preciso que se tenha presente que no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se exige a comprovação dos valores de forma individualizada, mas não de maneira coincidente em datas e valores. Por exemplo, alguém pode receber R\$ 1000,00 (mil reais) e fazer um

depósito de R\$ 500,00 (quinhentos) e na semana seguinte receber mais R\$ 1.000,00 (mil reais) e fazer um depósito de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais).

Retomando o exame do caso em julgamento, destaco que desde o início do procedimento fiscal (fl. 179), o contribuinte indicou que seus rendimentos eram oriundos da atividade rural. A fiscalização somente conseguiu conciliar em datas e valores as importâncias de R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00, em 2001 e 2002, respectivamente, valores estes que aumentou consideravelmente quando das diligências antes referidas.

Em se tratando de lançamento feito a partir de presunção, é preciso que se tenha presente que se por outro lado na presunção a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro, não se pode desconsiderar que este fato também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas e as circunstâncias de como os fatos se dão na vida real, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, verificar se a presunção estabelecida corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

No caso concreto a única fonte de rendimentos informada pelo fiscalizado foi decorrente da atividade rural, de onde ele afirma que vem a receita que originou os depósitos em suas contas bancárias. De posse dos rendimentos da atividade rural e dos depósitos bancários, a fiscalização não apurou um único depósito que não fosse oriundo da atividade rural para, com base em algum tipo de prova, ainda que indiciária, refutar as alegações feitas pelo sujeito passivo.

Mais, se o contribuinte tem por hábito movimentar seus recursos em conta corrente não é crível que viesse a depositar no sistema bancário somente os recursos provenientes de receita omitida. Em outras palavras, o que omite deposita no sistema financeiro para ser identificado e o que declara legalmente não movimenta por intermédio do sistema financeiro. Não é esta a lógica de como os fatos se dão no dia-a-dia.

Vou mais longe, se estivéssemos diante de uma pessoa que somente exercesse atividade ilícita, que tivesse por hábito depositar valores em conta bancária, em não sendo apurado outras fontes de receita, ninguém discordaria em formar convencimento de que os recursos movimentados no sistema financeiro seriam provenientes da atividade ilícita. Pois bem, no caso concreto a situação é idêntica, só que os recursos são provenientes de atividade lícita em que a tributação se dá nos termos do artigo 4º da Lei nº 8.023, de 1990, “in verbis”:

Art. 4º. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º. É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º. Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.

§ 3º. Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no artigo 3º combinado com os artigos 18 a 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.



Assim, na esteira da jurisprudência desta Câmara, as receitas de R\$ 2.353.194,24 e R\$ 1.987.027,73, declarados na atividade rural, servem para justificar a movimentação financeira, excluindo deste montante os valores de R\$ 883.746,14 e R\$ 159.900,00, já considerados quando do procedimento fiscal.

Vencida a primeira etapa em que há unanimidade em relação à conclusão de que os valores creditados nas contas bancárias são oriundos da atividade rural e que as receitas declaradas nesta atividade devem ser excluídas da base de cálculo da exigência, passo analisar a questão relacionada à tributação do saldo remanescente, não declarado na atividade rural.

Ao estabelecer os requisitos do auto de infração, o artigo 10 do Decreto 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 conterà 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.

Os requisitos previstos nos incisos III e IV, a saber, *a descrição do fato e a disposição legal infringida* são elementos essenciais do lançamento. Havendo erro quanto à descrição do fato tributado, por consequência, a descrição legal infringida e a penalidade também estarão incorretas. Em tais hipóteses, quer em face das normas aqui citadas, quer em razão do que dispõe o artigo 142 do CTN¹, o auto de infração não pode subsistir.

No caso dos autos, o fato tributado foi “omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado” e a norma apontada como de incidência foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. No decorrer do processo se apurou que não se tratava de omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário, mas sim de receita proveniente da atividade rural cuja norma de exigência tributária é o artigo 4º da Lei nº 8.023, de 1990. Em tais circunstâncias não é lícito que o órgão julgador, a pretexto de corrigir, faça um *novo lançamento indicando nova matéria fática; nova regra de incidência e novo montante do tributo devido*. Tal modo de agir se constitui em procedimento que a autoridade julgadora não tem competência para tal. Quem julga não pode fazer lançamento e quem faz lançamento não pode julgar. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para, em julgamento, alterar a descrição da matéria tributável e a regra de incidência tributária e ao mesmo tempo proferir julgamento em relação ao seu próprio lançamento.

Nesta linha de raciocínio, destaco a precisão dos considerações feitas quando do julgamento pela Conselheira Núbia Matos Moura e acolho sugestão para que conste do

¹ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

acórdão as disposições constantes do § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, “in verbis”:

*§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou **alteração da fundamentação legal da exigência**, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 09.12.1993)(grifei)*

Na oportunidade, além de destacar que a alteração da fundamentação legal exigência novo auto de infração, a Conselheira apontou doutrina de Luiz Henrique Barros Arruda, para quem *o termo agravar, na acepção do Decreto n.º 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento suplementar, nos termos do artigo 18, § 3.º* (Arruda, Luiz Henrique Barros de. "Processo Administrativo Fiscal", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994, 2.ª ed., p. 55)"

A propósito do tema transcrevo a seguinte passagem do acórdão nº 04.01.040, da CSRF, correspondente a julgamento que se realizou na sessão de 07 de outubro de 2008, em que fui designado para fazer o voto vencedor:

“...

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 trata de depósitos bancários de origem não justificada, mas sim de rendimentos omitidos provenientes da atividade rural.

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 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, 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.

No acórdão acima referido, o Conselheiro Antônio Praga, embora decidindo no sentido de negar provimento ao recurso, defendeu entendimento de que, que em tais hipóteses, é possível ao órgão julgador reduzir a base de cálculo nos limites da atividade rural. Tal fundamento, aqui neste processo foi defendido pelos ilustres Conselheiros Rubens Maurício Carvalho e Eduardo Tadeu Farah que a título de exemplo destaca que nada impede que alguém, denunciado pelo crime de roubo, seja condenado pelo crime de furto.

Tais fundamentos, em que pese o saber jurídico de seus defensores, com a devida vênia, não se mostra adequado. Se quisermos traçar comparativo com o direito processual penal, o que acho possível, não podemos esquecer que tanto as **Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quanto às Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não são órgãos judicantes de primeira instância**, como são as Delegacias de Receita Federal - DRJ, aplicando-se, em relação à comparação feita, a Súmula número 453 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

453 - Não se aplicam à segunda instância o artigo 384 e parágrafo único do Código de Processo Penal, que possibilitam dar nova definição jurídica ao fato delituoso, em virtude de circunstância elementar não contida, explícita ou implicitamente, na denúncia ou queixa.

A propósito da comparação feita como alicerce do argumento sustentando a possibilidade de dar nova definição jurídica à matéria tributária, no caso, passar do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 para o ar. 5º da Lei nº 8.023/90, e à referência ao artigo 384, parágrafo único, do Código de Processo Penal, segue a transcrição da citada norma, com a redação anterior e posterior à modificação introduzida pela Lei nº 11.719, de 20.06.2008, para fins de posterior considerações:

Redação anterior do art. 384 do CPP, vigente à época da aprovação da Súmula 453	Redação atual do art. 384 do PPP
" Art. 384. Se o juiz reconhecer a possibilidade de nova definição jurídica do fato, em consequência de prova existente nos autos de circunstância elementar, não contida, explícita ou implicitamente, na denúncia ou na queixa, baixará o processo, a fim de que a defesa, no	Art. 384. Encerrada a instrução probatória, se entender cabível nova definição jurídica do fato, em consequência de prova existente nos autos de elemento ou circunstância da infração penal não contida na acusação, o Ministério Público deverá aditar a denúncia ou queixa, no prazo de 5 (cinco) dias, se em virtude desta houver sido instaurado o processo em crime de ação pública, reduzindo-se a termo o aditamento, quando feito oralmente. § 1º Não procedendo o órgão do Ministério Público ao aditamento, aplica-se o art. 28 deste Código ³ .

³ Art. 28. Se o órgão do Ministério Público, ao invés de apresentar a denúncia, requerer o arquivamento do inquérito policial ou de quaisquer peças de informação, o juiz, no caso de considerar improcedentes as razões

prazo de 8 (oito) dias, fale e, se quiser, produza prova, podendo ser ouvidas até três testemunhas. Parágrafo único. Se houver possibilidade de nova definição jurídica que importe aplicação de pena mais grave, o juiz baixará o processo, a fim de que o Ministério Público possa aditar a denúncia ou a queixa, se em virtude desta houver sido instaurado o processo em crime de ação pública, abrindo-se, em seguida, o prazo de 3 (três) dias à defesa, que poderá oferecer prova, arrolando até três testemunhas.	§ 2º Ouvido o defensor do acusado no prazo de 5 (cinco) dias e admitido o aditamento, o juiz, a requerimento de qualquer das partes, designará dia e hora para continuação da audiência, com inquirição de testemunhas, novo interrogatório do acusado, realização de debates e julgamento. § 3º Aplicam-se as disposições dos §§ 1º e 2º do art. 383 ao caput deste artigo. § 4º Havendo aditamento, cada parte poderá arrolar até 3 (três) testemunhas, no prazo de 5 (cinco) dias, ficando o juiz, na sentença, adstrito aos termos do aditamento. § 5º Não recebido o aditamento, o processo prosseguirá. (NR) (Redação dada ao artigo pela Lei nº 11.719, de 20.06.2008, DOU 23.06.2008, com efeitos a partir de 60 (sessenta) dias após a data de sua publicação).
---	--

Os dispositivos acima referidos não servem para, mediante analogia, defender a tese de que a segunda instância administrativa pode dar nova definição jurídica ao fato narrado no auto de infração.

Na redação anterior do artigo 384 do Código de Processo Penal, reconhecida a possibilidade de nova definição jurídica do fato, o processo devia ser baixado em diligência a fim de que a defesa pudesse impugnar e produzir provas. No entanto, nos termos da Súmula 543 do STF, tal situação só é possível antes do julgamento de primeira instância, que não é o que está ocorrendo nos processos administrativos fiscais.

Voltando ao caso dos autos, nos termos do artigo 4º da Lei nº 8.023, de 1990, considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base. Assim, no momento em que da descrição do fato gerador é feita em segunda instância, sem que se possibilite ao sujeito passivo o direito de apresentar as despesas decorrentes da atividade rural, para que fosse possível apurar a base de cálculo, além de violar o disposto no § 3º, do artigo 18 do Decreto 70.235, de 1972, o órgão julgador está arbitrando os rendimentos e ao mesmo tempo julgando, sem que seja assegurado ao autuado o direito de defesa.

Não se diga que o artigo 5º, caput, da Lei nº 8.023, de 1990, autoriza o órgão julgador arbitrar os rendimentos da atividade rural em 20% (vinte por cento) da receita correspondente. É necessário que se compreenda que tal norma é expressa quando faz referência que a tributação com base de cálculo na proporção de 20% (vinte por cento) da receita da atividade rural *é uma opção do sujeito passivo e não um direito do sujeito ativo*.

Os seguidores do entendimento de que a segunda instância pode alterar o fundamento legal da exigência tributária defendem sua tese com base no *parágrafo único* do artigo 5º, da citada Lei nº 8.023, de 1990, que dispõe que *“a falta de escrituração prevista implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.”* Muitíssima vênia, só se pode dizer que o sujeito passivo não tem escrituração quando este for intimado para apresentar e assim não proceder. Agrega-se em oposição a tal pretensão as situações fáticas em que o sujeito tem escrituração, casos em que seria necessário recompor a base de cálculo, que pode ser negativa, assegurando sempre o direito de defesa.

Ainda em relação ao argumento de que, constatado nova definição jurídica ao fato, em consequência da prova colhida, por analogia ao direito penal, seria possível aplicar norma menos grave, é preciso que se tenha presente a atual redação do artigo 384 do Código de Processo Penal, anteriormente transcrito, que só admite tal possibilidade mediante aditamento

invocadas, fará remessa do inquérito ou peças de informação ao procurador-geral, e este oferecerá a denúncia, designará outro órgão do Ministério Público para oferecê-la, ou insistirá no pedido de arquivamento, ao qual só então estará o juiz obrigado a atender.

da denúncia, o que quer dizer, com a garantia do direito de defesa do denunciado em relação aos novos fatos e nova definição jurídica apontada como regra de incidência.

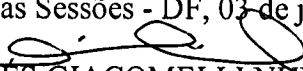
A impossibilidade da segunda instância administrativa dar nova definição jurídica aos fatos é mais evidente nos casos em que o sujeito passivo, pessoa física, exerce atividade comercial e tal fato não é acolhido ou percebido quando da lavratura do auto de infração, mas que em razão da prova resulta demonstrado. Nestas circunstâncias, determina o artigo 41, § 1º, b, da Lei nº 4.506, de 1964, repetido pelo artigo 150, § 1º, II, do Regulamento do Imposto de Renda, que a tributação se dê como sendo empresas individuais. No momento em que a tributação deve ocorrer como empresa individual, atribuindo-se inclusive CNPJ, em não existindo registros contábeis e nem opção pela tributação com base no lucro presumido ou, quando cabível, no sistema Simples, a apuração da base de cálculo deve dar-se por arbitramento, procedimento que não pode ser feito em segundo grau, sob pena de se violar por absoluto o direito de defesa, inclusive com a possibilidade do fiscalizado demonstrar que suportou prejuízo e não lucro tributável.

Não me seduz o entendimento de que, constatada a omissão, é necessário salvar o auto de infração. A justiça fiscal não pode ser realizada a qualquer preço. Existem, na busca da exigência do crédito tributário, limitações impostas por valores mais altos, no caso o direito de defesa que é suprimido nas hipóteses em que a segunda instância, atuando como órgão fiscalizador e não julgador, altera a descrição dos fatos ou lhe atribui nova definição jurídica, sem se ater ao que dispõe o artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.325, de 1972.

Em resumo, tendo a Câmara Julgadora, na análise da prova, formado convencimento de que todos os recursos que transitaram na conta bancária são oriundos da atividade rural, não prospera o lançamento feito com base na omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário não justificado (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) e não cabe a este órgão alterar a fundamentação legal da exigência para exigir crédito tributário com base no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, sob pena de violação das disposições constantes no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Isso posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 03 de junho de 2009.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA