



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

**Processo nº** 10950.006583/2007-81  
**Recurso nº** 170.983 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-00.349 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2009  
**Matéria** IRPF - Ex(s).: 2003 e 2004  
**Recorrente** ANTENOR FAVARO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003, 2004

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/97, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária cuja origem o titular, regularmente intimado, não comprove mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS – TRANSPORTE DE CARGA – COMPROVAÇÃO DA RECEITA.

Pelas suas peculiaridades, os rendimentos de transporte de carga por autônomo gozam de tributação mais favorecida. Se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes de transporte de carga 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 quarenta por cento da omissão apurada.

MULTA DE OFÍCIO – INCONSTITUCIONALIDADE.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC n. 2).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para considerar os depósitos bancários não justificados como sendo receita da atividade de transporte autônomo de cargas, reduzindo a base de cálculo da

exigência ao percentual de 40%, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez, que negavam provimento ao recurso.



NELSON MALLMANN - Presidente



GUSTAVO LIAN HADDAD - Relator

EDITADO EM:

Composição do Colegiado: Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Heloísa Guarita de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior (Suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Pedro Anan Júnior.

## Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 10/12/2007, o Auto de Infração de fls. 140/144, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2003 a 2006, anos-calendário de 2002 a 2005, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$414.969,34, dos quais R\$188.503,71 correspondem a imposto, R\$141.377,77 a multa de ofício, e R\$85.087,86, a juros de mora calculados até 30/11/2007.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 142), a autoridade fiscal apurou a seguinte infração:

*"001 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA*

*Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição (ções) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo, parte integrante e indispensável do presente auto."*

Cientificado do Auto de Infração em 14/12/2007 (AR de fls. 149), o contribuinte apresentou, em 14/01/2008, a impugnação de fls. 150/164, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

*"Ônus da prova*

*3.1. Após discorrer acerca do ônus probandi na seara administrativa, aduz que o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem alega e que a inversão do ônus probandi se torna impossível quando excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito; que no caso em escopo tem-se a impossibilidade de demonstrar todas as notas fiscais relativas aos fretes que realizou em face de tratar-se de documentos antigos, muitos dos quais já destruídos.*

*3.2. Salienta que laborava em regime de parceria com a empresa Transbalan Transporte Rodoviário Ltda, no sentido desta lhe fornecer cartas fretes em troca de porcentagem na prestação dos serviços de transporte de cargas; alega que essa empresa possuía cópias das notas e cartas fretes dos serviços por ele realizados, mas ela teve toda sua documentação apreendida pela Polícia Federal na operação Hidra; que essa documentação, repassada à Receita Federal, poderia demonstrar a sua atividade, bem como a movimentação financeira e tributação da*

*gla*

parcela de 40% dos fretes realizados; que devido à impossibilidade de acesso a tais documentos, impossível se torna a inversão probandi, posto lhe caber apenas a impugnação vazia.

3.3. Argúi que apresenta todas as provas a que tem acesso até o presente momento, ou seja, sua documentação pessoal de declaração de IRPF, algumas cartas fretes que ainda possui, demonstrando sua condição de tributação sobre 40% da receita total, cópia de contrato de compra e venda de veículo que alienou, que comprova a inexistência de renda a ser tributada sobre este valor; que há necessidade de dilação de prazo para produção de prova documental, posto que, conforme se observa dos documentos que anexa, solicitou documentos ao Detran que ainda não estão disponíveis.

3.4. Reitera que o ônus probandi quanto aos valores ora impugnados incumbe única e exclusivamente à União, seja pelo fato de a regra assim determinar, seja pelo fato de tratar-se de prova impossível de ser por ele obtida; conclui que o presente auto de infração deve ser considerado nulo de pleno direito, porquanto ausentes as provas que deveriam ser produzidas pela autoridade fiscal.

*Da inexistência de débito fiscal e a possibilidade de recurso*

3.5. Apresenta ponderações acerca da possibilidade de recurso e alega que o valor da exigência seria totalmente indevido em face de serem devidamente justificados, seja pela comprovação da situação de redução da base de cálculo para 40% do valor da receita, seja pela demonstração da inexistência de auferimento de renda com a venda do veículo placa ACK-8686, como também do numerário referente ao consórcio Gaplan no qual participava; ressalta que o fato gerador somente ocorre sobre o valor devidamente pago, e não sobre o total da carta de crédito do consórcio Gaplan (extrato ser apresentado no prazo que espera ser concedido); salienta a existência de erros quanto ao cálculo dos valores apontados pela autoridade fiscal.

3.6. Argumenta que não possuía disponibilidade econômica ou jurídica do numerário depositado em sua conta corrente e que movimentação financeira não é sinônimo de auferimento de renda; que não alcançou renda alguma com a mencionada movimentação financeira, conforme restará comprovado quando da análise dos documentos ora apresentados e dos que serão apresentados em prazo que espera seja concedido; conclui pela impossibilidade de cobrança de qualquer valor, haja vista não alcançar o débito qualquer fato gerador, conforme se denota no art. 161, I e II, do CTN, sob pena de bis in idem, bem como inexigível se torna qualquer aplicação de multa pecuniária.

*Do levantamento contábil da inexistência de débito*

3.7. Relata que realizou levantamento contábil dos valores considerados omitidos e observou diversas incongruências, conforme se observa de planilha em anexo; que a título de observação, aponta que foram considerados como omitidos valores relativos a créditos bancários e cartas de crédito oferecidas pelas instituições financeiras, no montante de R\$

SUA

17.806,49, conforme se denota no extrato de 01/2002 e 12/2002 do Banco Mercantil de São Paulo S/A; que se observam equívocos na digitação de valores, conforme se denota nos extratos bancários de 04/2002 e 07/2002 do Banco Mercantil de São Paulo S/A e do mês 04/2002 da Caixa Econômica Federal, equívocos que alcançam o montante de R\$ 10.011,07.

3.8. Salienda que a autoridade fiscal também se equivocou ao digitar saldo a menor, porém tais valores são ínfimos se comparados ao saldo equivocado a maior; aduz que os depósitos de R\$ 52.400,00 e R\$ 20.000,00 efetuados no Banco Bradesco S/A no mês 09/2003 são provenientes da venda da carreta ACK-8686, cujo contrato de compra e venda anexa aos autos; que o montante de R\$ 10.220,00 refere-se a TED de transferência e não de recebimento, realizado a Sérgio Lopes da Silva; que a carta de crédito Gaplan Administradora de Bens, no valor de R\$ 32.490,91, não deve ser tributada em sua totalidade, mas apenas no montante pago; que no mês 01/2003 a movimentação de R\$ 5.800,00 refere-se a venda de um veículo Ford Versailles, cuja operação restará comprovada com posterior apresentação de certidão do Detran.

Da impossibilidade de cobrança de multa em face da inexistência de irregularidade tributária

3.9. Aduz que o ônus financeiro representado pelo pagamento de multas ou penalidades fiscais difere da oneração imposta e consistente no pagamento de qualquer tributo; que há necessidade de estabelecimento de limites ao regramento de multas e penalidades tributárias, seja de ordem quantitativa, seja de ordem qualitativa; que ocorrido o devido pagamento do imposto, não há que se falar em aplicação de multa, que se transformaria em obrigação principal somente se houvesse violação à lei tributária (obrigação acessória).

3.10. Argui que a multa de 75% é inexigível em face de o numerário movimentado em sua conta bancária jamais ter sido renda auferida; que essa multa é altamente abusiva e desrespeita os princípios constitucionais da vedação ao confisco e da proporcionalidade; que a jurisprudência pátria tem tido a preocupação de resguardar o contribuinte dos exageros dos entes tributantes, mas também tem revelado que há confisco de fato no Brasil, o qual formalmente não é reconhecido apenas como um efeito tributário, mas também como efeito de pena aplicada.

3.11. Salienda que, na edição de leis que estabelecem sanções relativas ao não-pagamento de tributos no prazo e de outros deveres formais, o legislador está obrigado a observar princípios da limitação ao poder de multar, uma vez que a essência de formação do vínculo jurídico está adstrita àqueles princípios, independentemente de, na origem, o valor devido ser pela incidência de penalidade, tendo-se que ao final os valores serão convertidos em obrigação principal com todas as garantias para o fisco e para o contribuinte.

SU

*Do manifesto bis in idem*

3.12. Destaca que o ordenamento jurídico pátrio veda qualquer espécie de dupla tributação, mas se observa a incidência de fato gerador já tributado pelo contribuinte; que a incidência tributária realmente ocorreu, mas se já foi devidamente declarada e paga, não há que se falar em qualquer débito fiscal relativo ao IRPF.

*Dedução legal/pedido alternativo*

3.13. Alega que improcede a autuação levada a efeito, mas, não obstante tal fato, é certo que a origem dos recursos, sejam considerados omitidos ou não, é de fretes recebidos por transporte de cargas, de forma que, alternativamente, deverá ser dado procedência à presente impugnação, determinando-se a desconsideração de 60% dos recursos para tributar tão-somente da parcela correspondente a 40%; ressalta a necessidade de compensação do imposto de renda a pagar de R\$ 2.130,78 já apurado na declaração de ajuste anual do exercício de 2005.

*Da compensação dos tributos pagos*

3.14. Saliencia que, na químera hipótese de exigibilidade de algum crédito tributário, e em conformidade com o Princípio da Eventualidade, devem ser compensados todos os tributos por ele pagos no ano-calendário de incidência; que devem ser levados em consideração tanto os pagamentos efetuados diretamente como as retenções efetuadas por terceiros.

*Da impossibilidade de apresentação de documentos e prova da propriedade dos recursos*

3.15. Argumenta que muitos dos documentos probatórios se encontram apreendidos pela Receita Federal, por ordem da Justiça; que não foi possível apresentar outros documentos em face do exímio prazo concedido (trinta dias); que deverá ser concedido prazo para apresentação de documentos, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, sob pena de se reconhecido violação de direitos constitucionais, como do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

*Dos requerimentos*

3.16. Requer concessão de prazo hábil mínimo de 30 dias para produção de prova documental, assim como a declaração da extinção da autuação, bem como de quaisquer multas ou penalidades impostas e, caso necessário, oportunidade de análise dos documentos pertencentes à Transbalan Transportes Rodoviários Ltda., apreendidos na Operação Hidra, no intuito de demonstrar a existência de notas de fretes realizados pelo impugnante.

3.17. Requer, ainda, a utilização de todos os meios de provas administrativamente e judicialmente permitidos, bem como provas testemunhais e periciais, necessárias ao desvendo deste processo administrativo."

SUA

A 2ª Turma da DRJ em Curitiba, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal.*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005*

**PRELIMINAR DE NULIDADE.**

*Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é descabida a argüição de nulidade por ausência de provas que deveriam ser produzidas pela autoridade fiscal, haja vista tratar-se de lançamento fiscal fundamentado em presunção legal relativa cuja materialização se encontra perfeitamente comprovada nos autos.*

**PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.**

*A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

*Considera-se não formulado o pedido de perícia quando o interessado protesta por ela, mas deixa de formular os quesitos referentes aos exames desejados, assim como o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

*Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o interessado, o titular, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, a origem dos recursos utilizados.*

**COMPENSAÇÃO DO IRRF INFORMADO EM DIRF. DEDUÇÃO DO IRPF JÁ DECLARADO.**

*Da exigência em litígio cabe a compensação do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos tratados nos autos, conforme informado por diversas fontes pagadoras em DIRF, assim como a dedução do saldo do imposto a pagar já informado nas declarações de ajuste anuais.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*SM*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005*

*MULTA DE OFÍCIO DE 75%.*

*Legítima a aplicação da multa de ofício de 75% sobre a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício, porquanto em conformidade com a legislação de regência.”*

Conforme se verifica da referido acórdão a DRJ deu parcial provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte para excluir do lançamento os depósitos devidamente justificados na impugnação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/07/2008, conforme AR de fls. 230, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em 12/08/2008, o recurso voluntário de fls. 231/254, por meio do qual reitera suas razões apresentadas na impugnação.

É o relatório.

SLA

## Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Não há arguição de preliminares.

No mérito o recorrente sustenta a ilegitimidade do lançamento efetuado por presunção com base nos créditos existentes em sua conta corrente, bem como pleiteia a exclusão do lançamento dos depósitos nos valores de (i) R\$ 52.400,00 e R\$ 20.000,00, efetuados em 19/09/2003 e 24/09/2003, pois seriam decorrentes da venda de um caminhão de placa ACK-8686, (ii) R\$ 32.490,91, efetuado em 29/08/2003, pois se refere a TED remetida pela Gaplan Administradora de Bens e (iii) R\$ 5.800,00, efetuado em 21/01/2003, por tratar-se da venda de um Ford Versailles.

Adicionalmente o recorrente sustenta que a tributação deve recair apenas sobre a parcela correspondente a 40% dos rendimentos omitidos, por tratar-se de rendimentos decorrentes da prestação de serviços rodoviário de cargas. Por fim, o recorrente questiona a aplicação da multa de ofício de 75%.

No tocante à ilegitimidade do lançamento entendo que não assiste razão ao recorrente.

De fato, o exame do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, demonstra que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que a regra contida no artigo 42 da Lei nº 9.340, de 1996, trata de presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.



A título exemplificativo menciono abaixo alguns julgados de Câmaras desse E. Colegiado, relativos a fatos ocorridos já sob a vigência do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996:

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.” (Ac. 104-20.483, Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, Sessão de 24/02/2005)*

*“IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.” (Ac. 102-46.498, Rel. José Oleskovicz, Sessão de 17/09/2004)*

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originarem-se de rendimentos tributados, isentos e não tributáveis.” (Ac. 106-14.153, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 12/08/2004)*

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, já que o contribuinte não comprovou que eles tinham lastro em rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade lançadora em momento algum equiparou esses depósitos bancários a renda, mas, aplicando o que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, procedeu ao lançamento com base na renda omitida, presumida esta a partir dos depósitos bancários.

Alega o Recorrente, ainda, que devem ser excluídos do lançamento os valores de (i) R\$ 52.400,00 e R\$ 20.000,00, efetuados em 19/09/2003 e 24/09/2003, pois seriam decorrentes da venda de um caminhão de placa ACK-8686, (ii) R\$ 32.490,91, efetuado em 29/08/2003, pois se refere a TED remetida pela Gaplan Administradora de Bens e (iii) R\$ 5.800,00, efetuado em 21/01/2003, por tratar-se da venda de um Ford Versailles.

Nesse sentido, destaco que como se sabe, este E. Colegiado tem adotado parâmetros de razoabilidade no exame da prova da origem dos recursos depositados em conta-corrente, não se apegando à necessidade de coincidência de datas e valores.

Não obstante, é necessário que a prova apresentada forneça indicação suficiente acerca da alegação de origem dos recursos.

Em relação aos depósitos nos valores de R\$ 52.400,00 e R\$ 20.000,00, efetuados em 19/09/2003 e 24/09/2003, sustenta o Recorrente tratar-se do recebimento do

SJA

preço pela venda de um caminhão de placa ACK-8686, conforme instrumento particular apresentado nos autos.

Ocorre que, contrariamente ao alegado pelo recorrente, a certidão de propriedade de veículos emitida pelo Detran (fls. 168/173) e trazida aos autos pelo próprio recorrente, demonstra que o referido veículo não havia sido alienado.

Dessa forma, ante a contradição verificada pela documentação trazida aos autos pelo próprio recorrente, não há como considerar que os referidos créditos sejam relativos à venda do caminhão de placa ACK-8686.

Em relação aos outros dois depósitos, nos valores de R\$ 32.490,91, efetivado em 29/08/2003, e de R\$ 5.800,00, efetivado em 21/01/2003, o recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovação documental da origem, razão pela qual devem ser mantidos.

O recorrente pleiteia, ainda, que seja considerada a base de cálculo presumida de 40% para o cálculo do imposto de renda auferido com a omissão de rendimentos, por tratar-se de rendimentos decorrentes da prestação de serviços rodoviário de cargas.

Nesse ponto entendo que assiste razão ao recorrente.

Como se verifica dos autos, o Recorrente, quando da apresentação de suas declarações de ajuste anual sempre informou que seus rendimentos tributáveis decorrem da prestação de serviços rodoviário de cargas. Não consta das declarações ou das investigações fiscais carreadas elementos que pudessem indicar outros tipos de rendimentos auferidos ou atividades exercidas pelo Recorrente.

A questão a se enfrentar, então, é a de saber se em face da previsão do artigo 9º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, que efetivamente prevê a redução da base de cálculo dos valores recebidos a título de transporte de cargas a 40% do total desses rendimentos auferidos, não deveria a autoridade administrativa, ao apurar a omissão de rendimentos decorrentes de depósitos de origem direta não comprovada, imputá-los a tal atividade, aplicando o redutor de base de cálculo referido sob a consideração de que é razoável considerar que, neste caso, os depósitos também decorrem de tal atividade.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais vem enfrentando questão assemelhada a esta, tratando de depósitos de origem não comprovada de contribuinte dedicado exclusivamente à atividade rural (à qual se aplica percentual redutor da base de cálculo de 20%), tendo em reiteradas ocasiões concluído que a omissão de rendimentos deve, nestes casos, ficar limitada ao percentual referido. A esse respeito transcrevo as razões de decidir adotadas no julgamento de 13 de dezembro de 2006, conforme Acórdão nº CSRF/04-00.487, tendo como redator do voto vencedor o Ilustre Conselheiro Remis Almeida Estol, verbis:

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

SH

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

*Art. 288*

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

*Art. 537*

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

*Parágrafo Único*

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

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

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

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

*Acórdão n.º 101-92.858*

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

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

SLA

*omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, também presumiria sua origem ao talante da autoridade lançadora.*

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

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

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

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

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

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

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

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

SUA

*verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.*

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

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

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

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

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

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

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

*Neste contexto, a omissão de receita/rendimentos verificada através de depósitos não comprovados em contribuintes que se dedicam exclusiva e comprovadamente, a exploração de atividade rural, o levantamento do valor tributável deve ser realizado de forma anual e tributado como se atividade rural*

*JM*

*fosse, em obediência ao disposto nas normas legais que regem o assunto, quais sejam: Lei n.º 7.713, de 1988, art. 49; e Lei n.º 8.023, de 1990, com as devidas alterações posteriores””.*

O mesmo entendimento tem sido adotado em julgamento recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do quais são exemplos aqueles materializados nos Acórdãos CSRF/04.00.801 e CSRF/04.00.802.

A mesma lógica deve, a meu ver, ser aplicada a rendimentos de transporte de carga.

Assim, entendo que deve-se limitar a base de cálculo do imposto de renda a ser calculado em 40% da receita bruta omitida identificada pelos depósitos de origem não comprovada.

Por outro lado, não vislumbro como acolher a pretensão do Recorrente de ver afastada a aplicação da multa de multa de ofício de 75%.

A aplicação da referida multa está prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, para o caso de lançamento de ofício decorrente de falta de recolhimento do imposto.

Tenho para mim que desde que aplicada nos termos da lei e que guarde relação com a gravidade da infração praticada a multa é legítima, cabendo ser afastada apenas quando ofensiva aos critérios de proporcionalidade (adequação, necessidade e proibição do excesso), na esteira dos precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Ainda que se entendesse ser este o caso dos autos, é fato que seria necessário afastar por inconstitucionalidade a aplicação do dispositivo legal acima referido (art. 44, I da Lei n. 9.430, de 1996), competência que falece a este tribunal administrativo nos termos do art. 49 de seu Regimento Interno e na Súmula 1º CC n. 2.

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que a base de cálculo do imposto de renda decorrente dos rendimentos omitidos seja limitada a 40%.

  
GUSTAVO LIAN HADDAD



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº: 10950.006583/2007-81

Recurso nº: 170.983

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.349.

Brasília/DF, 31 de março de 2011.

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR  
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- ( ) Apenas com Ciência  
( ) Com Recurso Especial  
( ) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional