



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA TURMA

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Recurso nº : 106-135528  
Matéria : IRPF  
Recorrente : AKIO TAKAHASHI  
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Seção de : 13 de dezembro de 2006  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

ATIVIDADE RURAL - DEDICAÇÃO EXCLUSIVA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - Identificada a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, via presunção legal, o contribuinte que se dedica exclusivamente à atividade rural fica submetido ao regime de tributação definido na Lei n.º 8.023/90, que limita a base de cálculo da incidência em 20% (vinte por cento) da omissão apurada.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto por AKIO TAKAHASHI.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, CONHECER do recurso especial apenas quanto à matéria referente a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Relatora), José Ribamar Barros Penha e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

REMIS ALMEIDA ESTOL  
REDATOR-DESIGNADO

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, GONÇALO BONET ALLAGE e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

Recurso nº : 106-135528  
Recorrente : AKIO TAKAHASHI  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Em sessão plenária de 11/09/2003, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-13.527 (fls. 716 a 738 - Volume 3), assim ementado:

"IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996 - Caracterizada como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Recurso provido parcialmente."

A decisão foi assim resumida:

"Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos termos do voto do Conselheiro Relator. Vencidos Romeu Bueno de Camargo e Edison Carlos Fernandes que davam provimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno."

Irresignado, o contribuinte interpõe o Recurso Especial de fls. 752 a 804 - Volume 4, visando o reexame das seguintes matérias:

- a) irretroatividade do cruzamento de dados da CPMF;
- b) compensação, em cada mês, dos valores tributados no mês anterior;

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

**c)** depósitos bancários, por si sós, não caracterizam disponibilidade de rendimentos;

**d)** tributação de valores como depósitos bancários, quando estes deveriam ser tributados como rendimentos da atividade rural.

Relativamente ao item **"a"**, o contribuinte cita como divergência jurisprudencial os Acórdãos 104-19.704 e 104-19.807 (fls. 761 a 763 - Volume 4). No que tange ao item **"b"**, foi indicado como paradigma o Acórdão 104-19.676 (fls. 765/765 - Volume 4). Quanto ao item **"c"**, foi citada uma ementa sem número e os Acórdãos 104-16.370 (Recurso 014462) e 106-1.503 (fls. 780 - Volume 4). Finalmente, no que diz respeito ao item **"d"**, foram relacionados os Acórdãos 102-23.491 (fls. 778 - Volume 4), 104-20.109 (fls. 781 e 808 a 871 - Volume 4) e 106-12.479 (fls. 802).

---

A despeito da diversidade de matérias e julgados abordados no Recurso Especial, o Despacho de Admissibilidade nº 106-146/2005, de 22/08/2005, embora registre que os paradigmas colacionados "tratam de matérias tributáveis que divergem ou não foram discutidas no recurso voluntário", e que não foram opostos Embargos de Declaração (fls. 874, segundo parágrafo - Volume 4) ao final conclui, depois de transcrever apenas a ementa do Acórdão 104-20.109, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, grifando a parte relativa à atividade rural (fls. 875 - Volume 4):

"Verifica-se concreta a possibilidade de divergência na interpretação da legislação entre ambas as Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Desse modo, nos termos da competência estatuída no art. 30, inciso III, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, DOU seguimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais."

Relativamente à matéria contida no item **"d"** - tributação de valores como depósitos bancários, quando estes deveriam ser tributados como rendimentos da atividade rural - o contribuinte traz os seguintes argumentos, em síntese:

*jeil*  
*GR*

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

- o recorrente exerce uma única atividade, a de produtor rural, questão incontroversa;

- a legislação prevê que, para o produtor rural que não possui escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, identificada ou não, deve ser limitada a 20%;

- a Lei nº 9.430, de 1996, não afasta o regime de tributação do contribuinte, quer geral ou especial, para incluí-lo em atividade diversa ou aleatória, fruto de mera conjectura, ressalvado o direito de o Fisco provar o contrário, o que no caso não ocorreu;

- a omissão não implica na desconsideração da atividade do contribuinte, o que constitui ilegalidade não permitida ao fisco (art. 5º, inciso II, da CF, e art. 3º e 142 do CTN);

- a atividade é definida pela declaração unilateral do contribuinte e, para desfazê-la, compete ao fisco produzir prova em contrário;

- o procedimento fiscal não atribui outra atividade ao contribuinte, que não fosse a de produtor rural;

- é inquestionável que os depósitos bancários não esclarecidos são oriundos da atividade rural, acrescida de valores pertencentes a terceiros (parceiros), como está provado no processo nº 13974.000164/2003-22, de interesse de Yoshio Shiochawa;

- parte dos depósitos não comprovados é oriunda de vendas praticadas em conjunto pelos diversos parceiros, cujo numerário foi depositado na conta do Recorrente, que pagou àqueles, conforme cheques de fis. 629 a 699 do citado processo; *gel*

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

- sendo as vendas dos parceiros efetuadas em conjunto com o contribuinte, este não pode comprovar todos os valores, já que não emitiu as notas fiscais sobre o montante total das vendas;

- ainda que houvesse dúvida acerca da atividade exercida pelo contribuinte, seria aplicável o art. 112, inciso II, do CTN;

- a falta de escrituração, cujo efeito é o mesmo da omissão de rendimentos, para o contribuinte que exerce a atividade rural, sujeita-o ao regime especial previsto no art. 60 do RIR/1999 (art. 18, § 2º, da Lei nº 9.250, de 1995)

- o simples exame da declaração de rendimentos do exercício de 1999, ano-calendário de 1998, em nome do contribuinte, atesta que este possui bens correspondentes unicamente à atividade rural (fls. 13 a 21);

- o lançamento viola o comando das Leis nºs 8.023, de 1990, e 9.250, de 1995;

- no Acórdão nº 104-20.109, relativo ao parceiro Yoshio Schiokawa, foi aplicada a tributação específica da atividade rural, limitada a 20% dos rendimentos;

- os depósitos bancários objeto do presente processo são os mesmos constantes do processo que originou o acórdão acima citado, pois a conta bancária nº 25.251, Agência Canoinhas, Banco Bradesco, tinha dois titulares, o contribuinte (Segundo Titular) e o Sr. Yoshio Schiowawa (Primeiro Titular);

- por equidade, deve-se ministrar ao contribuinte o mesmo tratamento tributário conferido pela 4ª Câmara ao seu parceiro rural, segundo os princípios constitucionais da igualdade e da legalidade. *pe*

*GH*

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

Cientificada do Recurso Especial em 26/08/2005 (fls. 875 - Volume 4), a Fazenda Nacional apresenta a peça de fls. 876 a 882 - Volume 4, onde consta às fls. 876 e 878 - Volume 4, respectivamente:

“A União Federal (...)vem apresentar suas contra-razões ao Recurso Especial interposto (...)”

“6- Inicialmente, cumpre assinalar que para o presente Recurso Especial ser admitido não há necessidade de que se apresente, com relação à matéria discutida, paradigma que aponte divergência de interpretação entre câmaras dos Conselhos de Contribuintes, tendo em vista o disposto no art. 32, I, da Portaria MF nº 55/98 e alterações posteriores que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, vez que a decisão que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte foi por maioria de votos.”

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 884 - Volume 4, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. *pe*

*GD*

## VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, é tempestivo e trata de autuação por omissão de rendimentos e glosa de despesas da atividade rural, bem como de exigência por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, tudo relacionado ao ano-calendário de 1998.

Preliminarmente, releva notar que, a despeito da diversidade de matérias e julgados abordados no Recurso Especial, o Despacho de Admissibilidade nº 106-146/2005, de 22/08/2005, embora registre que os paradigmas colacionados “tratam de matérias tributáveis que divergem ou não foram discutidas no recurso voluntário”, e que “não foram opostos Embargos de Declaração” (fls. 874, segundo parágrafo - Volume 4) ao final conclui, depois de transcrever apenas a ementa do Acórdão 104-20.109, grifando a parte relativa à atividade rural (fls. 875 - Volume 4):

“Verifica-se concreta a possibilidade de divergência na interpretação da legislação entre ambas as Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Desse modo, nos termos da competência estatuída no art. 30, inciso III, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, DOU seguimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

Assim, em face da ambigüidade do despacho acima, passo à análise da admissibilidade do Recurso Especial, que abrange as seguintes matérias:

- a) irretroatividade do cruzamento de dados da CPMF;
- b) compensação, em cada mês, dos valores tributados no mês anterior;

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

**c)** depósitos bancários, por si sós, não caracterizam disponibilidade de rendimentos;

**d)** tributação de valores como depósitos bancários, quando estes deveriam ser tributados como atividade rural.

Quanto às matérias constantes dos itens "a" e "b", estas não foram suscitadas o Recurso Voluntário, tampouco no acórdão recorrido, o que desatende ao artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, a saber:

"Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

(...)

§ 4º Somente poderá ser objeto de apreciação e seguimento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais."

Quanto à matéria abordada no item "c" - depósitos bancários, por si sós, não caracterizam disponibilidade de rendimentos - o contribuinte cita como divergência uma ementa sem a indicação do respectivo número de acórdão, o que impossibilita o seu exame, e os Acórdãos 104-16.370 (Recurso 014462) e 106-1.503 (fls. 780 - Volume 4).

O primeiro deles - 104-16.370 - diz respeito ao processo nº 10630.001004/96-68, formalizado em 1996, e foi assim ementado: *gd*

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

"OMISSÃO DE RENDIMENTO - DEPÓSITO BANCÁRIO - Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO - LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITO BANCÁRIO -CANCELAMENTO - Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida baseada em valores constantes em extratos ou comprovantes de depósitos bancários, exclusivamente.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -. O artigo 6º da **Lei nº 8.021/90** autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte" (Grifou-se).

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - O confronto de débitos em conta corrente, apurados através de extratos bancários, com os rendimentos declarados pelo contribuinte, não caracteriza a existência de sinais exteriores de riqueza, face à legislação proibir lançamento com base em extratos bancários.

Recurso provido." (grifei)

Antes de analisar dito julgado, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, assim entendida a diversidade de interpretações conferidas à lei tributária, conforme art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, que a seguir se transcreve:

"Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...) 



Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

II - de decisão que der **à lei tributária** interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais." (grifei)

Assim, não há que se falar em "dar interpretação divergente **à lei tributária**", quando estão envolvidas leis diferentes, editadas em contextos diversos, de sorte que é de fundamental importância a verificação acerca da legislação que norteou os acórdãos recorrido e paradigma.

No caso do acórdão recorrido, como já foi dito, trata-se de autuação com base em depósitos bancários de origem não identificada, e a legislação que serviu de fundamento para a exigência, sobre a qual se busca demonstrar o dissídio interpretativo, consiste na **Lei nº 9.430, de 1996**.

Quanto ao precedente ora analisado, colacionado pelo contribuinte (Acórdão 104-16.370), verifica-se não ser possível acatá-lo como divergência, uma vez que, repita-se, ele foi exarado em processo formalizado em 1996, obviamente referindo-se a anos-calendário anteriores a 1997, portanto trata de autuação lavrada ainda sob a égide da **Lei nº 8.021, de 1990**, como se pode constatar pela simples leitura da ementa acima transcrita.

Com efeito, a partir de 1997, com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, que serviu de base para a autuação no presente processo, foi substancialmente alterada a matéria afeta a depósitos bancários.

Assim, não há que se falar em divergência de interpretação, quando estão envolvidas leis distintas, portanto não há como acatar-se o paradigma indicado à guisa de divergência jurisprudencial, uma vez que este não trata da mesma lei que norteou o julgado guerreado. Dito dissídio só seria caracterizado, no presente caso, com a colação de paradigma versando sobre autuações já com base na Lei nº 9.430, de 1996, porém retratando interpretação divergente daquela esposada no acórdão recorrido. *gl*

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

Quanto ao segundo julgado colacionado a título de divergência para o item "c" - Acórdão 106-1.503 - este foi exarado pela Colenda Sexta Câmara, portanto deve ser liminarmente rejeitado, eis que proferido pela mesma Câmara que prolatou o acórdão recorrido, o que resulta no descumprimento do requisito previsto no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Destarte, relativamente ao item "c", também não foi demonstrada a alegada divergência.

Finalmente, no que tange ao item "d" - tributação de valores como depósitos bancários, quando estes deveriam ser tributados como atividade rural - o contribuinte traz à guisa de divergência os Acórdãos 102-23.491 (fls. 778 - Volume 4), 106-12.479 (fls. 802) e 104-20.109 (fls. 781 e 808 a 871 - Volume 4).

Quanto ao primeiro deles - Acórdão 102-23.491 - o próprio contribuinte informa que foi proferido em 1988 e publicado em 17/01/1990, portanto não se refere à mesma legislação que norteou o recorrido. Assim, conforme já exposto no presente voto, dito julgado não pode ser aceito como divergência.

No que tange ao segundo julgado colacionado para o item "d" - Acórdão 106-12.479 - este foi exarado pela Colenda Sexta Câmara, portanto deve ser liminarmente rejeitado, eis que proferido pela mesma Câmara que prolatou o acórdão recorrido, o que, repita-se, resulta no descumprimento do requisito previsto no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Finalmente, quanto ao último julgado indicado como paradigma para o item "d" - Acórdão 104-20.109 - dito precedente está assim ementado:

"SIGILO BANCÁRIO - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas, pelo contribuinte, em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964 (artigo 8º da Lei nº. 8.021, de 1990).

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

**DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL** - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

**INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO** - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN).

**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 mantidos 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.

Preliminares de nulidade rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.”

Com efeito, no caso do precedente, os depósitos bancários de origem não comprovada foram tributados como rendimentos de atividade rural, enquanto que no acórdão recorrido foi aplicada a tributação normal, o que caracteriza a alegada divergência jurisprudencial. 

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

**Assim sendo, conheço do Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, apenas no que tange ao item “d”, cujos argumentos são no sentido de que aos depósitos bancários de origem não identificada se aplique a tributação especial da atividade rural.**

Ainda em sede de preliminar, é necessário que se esclareça a natureza da peça apresentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Isso porque assim consta na sua introdução, às fls 876 - Volume 4:

“A União Federal (...)vem apresentar suas contra-razões ao Recurso Especial interposto (...)”

Não obstante, no corpo da peça assim consta:

“6- Inicialmente, cumpre assinalar que para o presente Recurso Especial ser admitido não há necessidade de que se apresente, com relação à matéria discutida, paradigma que aponte divergência de interpretação entre câmaras dos Conselhos de Contribuintes, tendo em vista o disposto no art. 32, I, da Portaria MF nº 55/98 e alterações posteriores que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, vez que a decisão que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte foi por maioria de votos.”

Destarte, resta dúvida acerca da natureza de dita peça - se contra-razões ou Recurso Especial. Importa salientar que, se a intenção da Procuradoria da Fazenda Nacional era a de apresentar Recurso Especial, este estaria limitado ao permissivo representado pelo inciso II, do art. 32, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, já que se trata de decisão unânime no que tange à exclusão de valores da base de cálculo. Quanto aos Conselheiros vencidos, estes proviam integralmente o recurso, o que não aproveita à PFN. Nesse passo, não haveria como conhecer de dito Recurso Especial, já que não foi indicado qualquer julgado a título de divergência jurisprudencial. 



Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

Adentrando ao mérito do Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, recorde-se que dito apelo foi conhecido apenas no que tange ao item “d”, cujos argumentos são no sentido de que aos depósitos bancários de origem não identificada se aplique a tributação especial da atividade rural. Ditos argumentos adquirem relevância, tendo em vista que o contribuinte colacionou precedente referente ao seu parceiro rural, Sr. Yoshio Schiokawa, Recurso nº 135.796, que originou o Acórdão 104-20.109. O voto condutor do aresto assim conclui:

“No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural, e que basicamente os rendimentos declarados decorrem desta.

Da análise dos autos, principalmente a declaração de imposto de renda exercício de 1999, ano-calendário de 1998 (fls. 33/39), se constata que as origens de recursos tributáveis do contribuinte são originárias exclusivamente da atividade rural e que todos os negócios desenvolvidos pelo suplicante tem relação direta com a atividade rural.

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

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

‘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.’

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 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:

(...)

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o valor tributável de R\$ 2.429.050,57 para R\$ 475.810,11." (grifei)

Os trechos negritados 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 constitui contradição que não pode ser reeditada no presente voto.

Com efeito, 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.”

Repita-se que, no acórdão trazido à colação como paradigma, admitiu-se a tributação como atividade rural dos valores cuja origem **não foi comprovada**, o que de forma alguma encontra respaldo na legislação de regência. *ped*

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

No presente Recurso Especial, o contribuinte pede sejam os depósitos bancários de origem não comprovada tributados como se provenientes da atividade rural, considerando-se apenas 20% dos rendimentos, alegando que essa é a única atividade por ele exercida.

Em face de tais alegações, entendo ser correto o posicionamento da autoridade julgadora de primeira instância, conforme trecho que a seguir transcrevo e adoto como razões de decidir (fls. 683 a 685 - Volume 3):

“No caso em questão, a autoridade lançadora fez aquilo que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 lhe atribuía como responsabilidade: constatada a manutenção de conta bancária com expressiva movimentação não declarada pelo impugnante, intimou-o a manifestar-se quanto a cada um dos depósitos efetuados na referida conta e juntar a documentação que comprovasse a origem de tais ingressos.

Em resposta às intimações, o contribuinte apresentou documentos e Livro Caixa a fim de justificar a origem dos depósitos bancários - atividade rural (declarada ou omissa) e parcerias na atividade agrícola.

Por conseguinte, tais documentos e livros foram analisados pela autoridade lançadora e, conforme o caso, foram ou não considerados como comprovação da origem dos depósitos.

Como do relatório se viu, no caso dos depósitos em que houve comprovação da origem na atividade rural, o autuante tributou os rendimentos como omissão da atividade rural (quando não declarados). Por outro lado, em consonância com a legislação citada, a autoridade lançadora, irreprensivelmente, tributou como omissão decorrente de depósitos bancários com origem não comprovada, o montante em que o contribuinte não logrou comprovar a origem na atividade rural.

A legislação específica da atividade rural (artigo 60 e parágrafos do Decreto 3.000/99, transcrita abaixo, determina que o resultado da exploração será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, devendo o contribuinte comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas mediante documentação idônea:

(...)

No presente caso, o contribuinte não traz aos autos quaisquer provas contundentes de que os rendimentos depositados em suas contas bancárias são indubitavelmente provenientes da atividade rural. As

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

alegações e documentos apresentados não favorecem o pleito do impugnante pois comprovam apenas que o contribuinte é produtor rural. De se ver.

É descabido o argumento de que a autoridade lançadora não comprove nos autos que o contribuinte não possui outra atividade que não a de produtor rural. Ora, como se viu, a legislação determina que é do contribuinte a obrigação de provar que os rendimentos omitidos originam-se da atividade agrícola, e não do autuante.

(...)

Lembra-se o contribuinte que o que está sendo tributado são depósitos bancários sem origem comprovada. Se fosse acatado o pleito do impugnante, restariam praticamente esvaziadas as hipóteses de caracterização da omissão de receitas previstas no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, posto que a existência de depósitos incluídos em contas bancárias não escrituradas jamais poderia ser levada ao disciplinamento definido nestas disposições legais. Ou seja, deveriam ser tributados sempre como omissão de rendimentos da atividade principal do contribuinte, esvaziando o preceito legal.”

Corroborando esse entendimento, o acórdão recorrido assim assevera (fls. 735 - Volume 3):

“Em relação ao argumento da aplicação da tributação incentivada da atividade rural nos rendimentos provenientes de depósitos bancários não o socorre, pois, estes não foram totalmente comprovados, como já exaustivamente discorrido.

Cabe ressaltar ainda, que o contribuinte ao efetuar a entrega de sua Declaração de Ajuste Anual do exercício em tela (1999), às fls. 13/21, não optou pelo resultado presumido da atividade rural, conforme preconizado no art. 71 do RIR/99. O contrário, efetuou a apuração do resultado com base nas receitas e despesas informadas no quadro 3 da declaração (fl. 19).

Ainda, pede a aplicação do art. 537 do Decreto 3.000/99 (trata-se de verificação de omissão de receitas no caso de lucro arbitrado das pessoas jurídicas), o que não pode prevalecer, primeiro, que o contribuinte é pessoa física, e, segundo, em momento algum consta dos autos quaisquer procedimentos de arbitramento do lucro para fins de apuração da omissão de rendimentos. Motivo pelo qual é de se rejeitar tal argumentação apresentada.”

Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

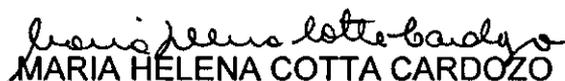
Com efeito, o art. 5º, da Lei nº 8.023, de 1990, assim estabelece:

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

Como se vê, 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, o que não ocorreu no presente caso, nem mesmo para os rendimentos dessa natureza, declarados pelo contribuinte. 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.

Diante do exposto, entendo que o acórdão recorrido, nessa parte, não merece reparos, razão pela qual NEGO provimento ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 13 de dezembro de 2006.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO



## VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator-designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Conselheira Relatora, vou me permitir discordar de seu posicionamento quanto à tributação da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, que é presumida, quando o contribuinte exerce, exclusivamente, a atividade rural, que por sua vez é regulada pela Lei n.º 8.023/90.

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.

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



Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

“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.”



Processo nº : 13974.000140/2002-92  
Acórdão nº : CSRF/04-00.487

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 a 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 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 Malmann, 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).

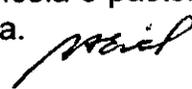
Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão se vê que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador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

Processo nº : 13974.000140/2002-92

Acórdão nº : CSRF/04-00.487

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 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.

Assim, com as presentes considerações e, novamente, pedindo vênias à ilustre relatora, encaminho meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial formulado pelo contribuinte, para reduzir a base de cálculo da exigência relativa à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários para 20%, nos exatos termos da Lei n.º 8.023/90.

Sala das Sessões - DF, em 13 de dezembro de 2006

  
RÉMIS ALMEIDA ESTOL

