



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10120.015392/2008-64  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.007 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de setembro de 2017  
**Matéria** DEPÓSITOS BANCÁRIOS E ATIVIDADE RURAL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSÉ SUHAIL DE REZENDE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. TESE ADOTADA NO VOTO VENCIDO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, relativamente a posicionamento adotado no voto vencido, por absoluta falta de interesse recursal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM IDENTIFICAÇÃO DE ORIGEM. ATIVIDADE RURAL. ALTERAÇÃO DA BASE LEGAL DA AUTUAÇÃO.

Incabível a alteração, na fase de julgamento, da base legal da autuação, mormente no caso em que se cria regra-matriz de incidência híbrida, absolutamente inexistente no ordenamento jurídico em vigor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à aplicação da tributação favorecida decorrente da atividade rural no percentual de 20% para toda a base de cálculo remanescente. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, para restabelecer a base de cálculo dos depósitos bancários no valor de R\$ 464.337,36, a ser tributada conforme determina o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem.

Em sessão plenária de 23/08/2011, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2102-01.466 (e-fls. 496 a 509), assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2005*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.*

*A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.*

*LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTAS CONJUNTAS. INTIMAÇÃO.*

*Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento. (Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010).*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.*

*Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não*

*comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes. (Súmula CARF nº 30, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)*

#### **DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÕES.**

*Excluem-se da tributação os depósitos/créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física e os referentes a resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários.*

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTRIBUINTE COM FONTES DE RENDIMENTOS PROVENIENTES EXCLUSIVAMENTE DA ATIVIDADE RURAL. EXCLUSÃO DE 80% DO VALOR TOTAL DOS DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS OU COMPROVADOS NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

*Caso o conjunto probatório dos autos comprove que o contribuinte somente tem rendimentos provenientes da atividade rural, deve-se reduzir a quinta parte a base tributável decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, conciliando os ditames do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e do art. 5º da Lei nº 8.023/90.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte”*

A decisão foi assim resumida:

*“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito, por voto de qualidade, em DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo da infração para R\$ 464.337,36, reduzindo esta base de cálculo remanescente para 20% desse total, já que o contribuinte tem todos os rendimentos provenientes da atividade rural. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura (relatora), Rubens Maurício Carvalho e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti que somente reduziam a base de cálculo da infração para R\$ 444.702,74, nos termos do voto da relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.”*

O processo foi encaminhado à PGFN em 22/05/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 510), Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a ciência presumida do Procurador ocorreu em 21/06/2012, podendo a Fazenda Nacional interpor Recurso Especial até 06/07/2012, o que foi feito em 04/07/2012 (e-fls. 511 a 518), conforme o Despacho de Encaminhamento de e-fls. 519.

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visava rediscutir:

#### **a) existência de erro material;**

**b) considerar-se comprovado o valor de R\$ 39.269,24 como de atividade rural, sob a justificativa de que a maior parte dos depósitos tinha esta origem; e**

**c) aplicação da tributação favorecida decorrente da atividade rural no percentual de 20% para toda a base de cálculo remanescente.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, apenas em relação às matérias "b" e "c", conforme despacho de 17/07/2013 (e-fls. 520 a 524), o que foi mantido pelo Despacho de Reexame de mesma data (e-fls. 525 a 526).

Relativamente às matérias que tiveram seguimento, a Fazenda Nacional alega:

- a presunção legal relativa de omissão de receitas ou rendimentos, prevista no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, somente pode ser afastada no caso de o Contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, comprovar a origem dos valores depositados/creditados em sua conta bancária;

- portanto, o citado diploma atribui ao particular o ônus da prova quanto à origem dos valores que circulam, em seu nome, em instituições bancárias;

- verifica-se, assim, que a referida presunção legal é a favor do Fisco;

- no caso de o contribuinte não lograr êxito em comprovar a origem dos valores que movimentam sua conta bancária, haverá presunção absoluta de renda tributável, com a consequente ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, sujeitando-se o Contribuinte à etiqueta do referido tributo;

- não parece acertado, com toda vênia, o entendimento firmado no âmbito colegiado *a quo*, no sentido de que a natureza da atividade é motivo suficiente para mitigar ou mesmo afastar do Contribuinte o ônus de provar a origem dos valores depositados em conta, e essa afirmação representa evidente ofensa ao artigo 42 da Lei 9.430, de 1996;

- de fato, se a regra é expressa no sentido de atribuir ao interessado o ônus de demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados, qualquer interpretação que mitigue esse comando configura ofensa intolerável à lei, o que se busca reparar com o presente recurso;

- não é a natureza da atividade majoritária do contribuinte, ou qualquer outro fator, motivo suficiente para afastar a presunção legal e a consequente inversão do ônus da prova;

- aceitar que os depósitos proviriam todos da atividade rural, é partir da premissa de que todos os rendimentos do contribuinte resultam desta atividade, trata-se de um raciocínio temerário (pois configura mero juízo de probabilidade) que configuraria uma forma oblíqua e odiosa de afastar a aplicação da norma que exige incondicionalmente a comprovação individualizada dos depósitos; - mas como a premissa não foi comprovada, não procede também a conclusão, logo, continua válida a exigência legal de comprovação da origem dos depósitos;

- a Turma Julgadora aceitou os valores declarados na atividade rural como justificativa para a origem dos depósitos bancários;

- os valores dos depósitos movimentados pelo Contribuinte, tidos como de origem rural e que foram devidamente declarados, foram excluídos da autuação, conforme se depreende da decisão de primeira instância e da própria decisão recorrida, na parte em que comprovada a origem dos recursos;

- o que não se pode admitir é que ao valor remanescente de R\$ 39.269,24, faltante para atingir o valor de atividade rural declarado pelo contribuinte, confira-se a presunção de que estes detêm a mesma origem somente pelo fato de que a maior parte dos valores comprovados pelo contribuinte decorriam desta atividade;

- em outro contexto, quanto à aplicação da tributação favorecida de 20% para todos os valores ainda mantidos decorrentes de omissão de rendimentos de depósitos bancários de origem não comprovada, temos que este também não pode prevalecer;

- no caso de o Contribuinte não lograr êxito em comprovar a origem dos valores que movimentou em sua conta bancária, haverá presunção absoluta de renda tributável, com a consequente ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, sujeitando-se o contribuinte às etiquetas do referido tributo;

- na hipótese dos autos, restou patente que o contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, razão pela qual, acertadamente, a e. Turma *a quo* julgou parcialmente procedente o lançamento, lavrado com fundamento na presunção legal de omissão de receitas, prevista nos art. 42 da Lei 9.430, de 1996;

- por outro lado, o ordenamento jurídico posto estabelece, para o produtor rural que não possui escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, ao limite máximo de vinte por cento;

- há que se ressaltar, contudo, que os preceitos legais devem ser interpretados conjuntamente;

- ora, o parágrafo 2º, do art. 42, da Lei 9.430, de 1996, é expresso em estabelecer que os depósitos bancários que forem comprovados e que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que está sujeito, deverão ser submetidos à tributação específica;

- saliente-se que, em momento algum, os depósitos tidos como não comprovados, como é o caso dos autos, foram abrangidos ou mencionados pela norma;

- dessa forma, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que, somente os depósitos bancários de origem comprovada podem ser submetidos à tributação específica da atividade rural, com base no arbitramento da receita bruta;

- já os depósitos cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, deverão ser tributados normalmente, como simples caso de omissão de rendimentos;

- com efeito, não há como se admitir como correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, ao determinar a tributação especial da atividade rural dos depósitos bancários que não tiveram sua origem comprovada pelo recorrido, ao arrepio da lei e das provas carreadas aos autos.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido e mantendo-se a tributação regular do IRPF para os depósitos de origem não comprovada, inclusive para o valor de R\$ 39.269,24.

Cientificado em 04/03/2015 (Termo de Ciência E-processo de e-fls. 532), o Contribuinte ofereceu, em 17/03/2015, as Contrarrazões de e-fls 549 a 553 (protocolo aposto às e-fls. 549), contendo os seguintes argumentos:

- a da Procuradora da Fazenda Nacional subscritora é totalmente insustentável para a hipótese deste processo, uma vez que todas as receitas que transitaram pelas contas do autuado e de sua esposa são provenientes da atividade rural;

- aliás, a própria DIRPF do Contribuinte, relativa ao ano-calendário fiscalizado de 2004, em conjunto com a documentação juntada ao processo ao longo de toda a auditoria atestam essa assertiva de que, efetivamente, todas as suas receitas advêm da atividade rural;

- todos os documentos carreados aos autos dão mostras de que se referem a transações envolvendo a atividade rural, única fonte de renda do Contribuinte, e que realmente os valores respectivos transitaram pelas contas bancárias auditadas, inclusive empréstimos para fomento deste atividade;

- é o que se vê, por exemplo, nos documentos de fls. 125/161; 289/292; 295/322, 352/374 e 377/414 do processo, aliás, não existe nos autos outro documento que venha atestar o contrário;

- está demonstrado, pelos meios de prova existentes nos autos, que a movimentação financeira do Contribuinte é totalmente decorrente do exercício de atividade rural, e, restando comprovado que todas as suas fontes de rendimentos são originárias da atividade rural, deve a tributação ser feita na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, em conformidade com o artigo 5º, da Lei nº 8.023, de 1990;

- por outro lado, no caso deste processo, o fisco não conseguiu provar o contrário, ou seja, de que as receitas do recorrido são decorrentes de atividade outra que não a rural, razão pela qual se mostra acertada a decisão vergastada;

- sobre este tema, vejamos o entendimento da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

*"IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRODUTOR RURAL. EXCLUSIVA ATIVIDADE RURAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL/ESPECÍFICO. Os contribuintes que, comprovadamente, exercem exclusivamente atividades rurais, estão submetidos à regime de tributação especial/específico, contemplado pela Lei nº 8.023/1990, impondo a compatibilização desta norma com o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430.*

*Recurso Especial do Procurador negado." (Ac. 2ª Turma, CSRF nº 9202-001.6944, Rei. Cons. Marcelo Oliveira, sessão de 27/11/11).*

- desta forma, demonstrado que o recorrido somente tem rendimentos provenientes da atividade rural, bem andou a decisão recorrida ao ajustar a base tributável a

20% do valor total dos rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem comprovação de origem, devendo, pois, ser mantida por seus próprios e judiciosos fundamentos.

Ao final, o Contribuinte pugna pela manutenção integral da decisão recorrida.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

O Recurso Especial tratava de três matérias, sendo que o seguimento à Instância Especial foi autorizado apenas para duas delas:

- **considerar-se comprovado o valor de R\$ 39.269,24 como de atividade rural, sob a justificativa de que a maior parte dos depósitos tinha esta origem; e**
- **aplicação da tributação favorecida decorrente da atividade rural no percentual de 20% para toda a base de cálculo remanescente.**

De plano, constata-se que, relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que o Colegiado entendeu que, uma vez que a maior parte dos depósitos teria origem na atividade rural, ao saldo remanescente, no valor de R\$ 39.269,24, também deveria ser atribuída tal origem. Entretanto, a exclusão desse valor da base de cálculo foi feita no **voto vencido**, e assim mesmo não se tratou da tese atacada pela Fazenda Nacional e sim da tese que defende a exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários, dos valores constantes da Declaração de Ajuste Anual. Nesse passo, após a comprovação, pelo Contribuinte - aceita pela Fiscalização e pela DRJ - de que 90% das **receitas da atividade rural declaradas** coincidiam com depósitos bancários, considerou-se que os 10% restantes (do total de receitas da atividade rural declarada) - R\$ 39.269,24 - poderiam ser considerados também como oriundos da atividade rural, de sorte que a base de cálculo dos depósitos bancários foi reduzida a R\$ 444.702,74 (50% de R\$ 889.405,48). Confira-se:

*"Receitas da atividade rural declaradas*

*Durante o procedimento fiscal o contribuinte comprovou que alguns depósitos havidos em suas contas-correntes, que perfaziam o somatório de R\$ 212.600,02, advinham da atividade rural.*

*Ocorre que o contribuinte e sua esposa informaram em suas DAA receita da atividade rural, cujo somatório é de R\$ 404.332,40, consideradas as duas DAA e, em assim sendo, a defesa solicita que a diferença entre a receita da atividade rural e a quantia de R\$ 212.600,02, seja excluída do montante dos depósitos não comprovados.*

*De pronto, vale destacar que na decisão recorrida foi reconhecido que outros depósitos, cujas origens não haviam sido comprovadas anteriormente, também eram provenientes da*

*atividade rural, de sorte que foram excluídos do montante dos depósitos não comprovados os seguintes créditos: R\$ 4.404,33 (28/12/2004), R\$ 41.950,81 (27/02/2004), R\$ 38.000,00 (22/03/2004), R\$ 23.000,00 (28/04/2004) e R\$ 45.108,00 (13/05/2004), cuja soma é R\$ 152.463,14.*

***Desta forma, somadas as quantias consideradas pela autoridade fiscal (R\$ 212.600,02) com a excluída pela decisão recorrida (R\$ 152.463,14), tem-se que já foram excluídos do montante dos créditos a comprovar o valor de R\$ 365.063,16, de modo que para chegar ao montante das receitas da atividade rural declaradas resta R\$ 39.269,24.***

*Veja que o contribuinte conseguiu identificar em suas contas bancárias, com coincidência de data e valor, 90% das receitas declaradas. Logo, a solicitação do contribuinte de ver excluída a diferença remanescente dos depósitos não comprovados é razoável.*

*Frise-se que o contribuinte e sua esposa tiveram todas as suas contas bancárias examinadas no procedimento fiscal, sendo certo que é bastante razoável admitir-se que os 10% restante também transitaram pelas contas dos contribuintes.*

*Desta maneira, deve excluir do montante dos depósitos não comprovados a quantia de R\$ 39.269,24.*

*(...)*

*Da totalização dos valores a excluir*

*Da planilha, fls. 421/423, infere-se que da decisão recorrida restaram não comprovados depósitos que totalizam a quantia de R\$ 1.224.314,72, da qual devem ser excluídos os seguintes valores: R\$ 133.640,00 (créditos havidos nas contas mantidas junto à Caixa Econômica Federal e à Cooperativa de Crédito), R\$ 12.000,00 (transferências entre contas com a mesma titularidade), R\$ 150.000,00 (empréstimos ) e **R\$ 39.269,24 (receitas da atividade rural)**. Logo, feitas as exclusões, a totalidade dos depósitos não comprovados é de R\$ 889.405,48, sendo a base de cálculo do imposto devido de R\$ 444.702,74, que corresponde a 50% dos depósitos não comprovados. (grifei)*

Assim, ainda que houvesse interesse em recorrer-se de tese vencida, o paradigma colacionado não trata de exclusão, da base de cálculo de depósitos bancários, de valores constantes da Declaração de Ajuste Anual, como ocorreu no caso do recorrido. Tampouco trata de atribuição de origem de depósitos bancários à atividade rural, como entendeu a Fazenda Nacional.

Com efeito, para essa primeira matéria a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão nº 104-22.436, colacionando a respectiva ementa, conforme a seguir:

***"DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/97, a Lei 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. IRPF - RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - PROVA - Por ser submetido a regime de tributação favorecido, o resultado da atividade rural deve ser comprovado com documentos hábeis e idôneos. Sem essa prova, é lícito ao Fisco reclassificar as receitas declaradas para rendimentos comuns, sujeitos à tabela progressiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Está sujeito ao Imposto o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos isentos, tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO - A fraude deve ser comprovada de forma inequívoca, vedada sua presunção. A rejeição de documentos apresentados pelo contribuinte, durante a ação fiscal, como hábeis a comprovar fatos por ele declarados, por si só, não autoriza a conclusão de que esses documentos foram forjados, para fins de qualificação da multa de ofício. Recurso parcialmente provido." (destaques da Recorrente)*

Embora esse paradigma trate também de omissão de depósitos bancários, o trecho destacado pela Fazenda Nacional não se refere a essa infração e sim a "classificação indevida de rendimentos na DIRPF" como oriundos da atividade rural, tratada separadamente da infração ligada aos depósitos bancários. Confira-se o paradigma:

### **Relatório**

*"As infrações estão assim descritas no Auto de Infração:*

*1) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovadas, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que integra este Auto de Infração.*

*2) 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 contas de depósito ou de investimento, mantidos em instituições financeiras, em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal que integra este Auto de Infração.*

*3) CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF - O Contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os **rendimentos recebidos de pessoa física, supostamente oriundos de atividade rural**, sem a devida comprovação, conforme Termo de Verificação Fiscal que integra o Auto de Infração." (grifei)*

## Voto

*"Quanto à reclassificação como rendimentos sujeitos à tributação normal dos valores declarados como receitas da atividade rural, o fundamento da autuação é de que o Contribuinte não comprovou com documentos hábeis e idôneos a efetividade das receitas e das despesas da atividade rural, não podendo fazer jus, portanto, à tributação favorecida reservada aos rendimentos da atividade rural. O Contribuinte, por sua vez, questiona as conclusões da Fiscalização que, segundo afirma, teriam se baseado apenas no fato de os compradores não terem sido localizados.*

*Por estar beneficiada com tributação favorecida a efetividade as receitas da atividade rural deve ser comprovada com documentos hábeis e idôneos. No caso de receitas da atividade rural, em especial da venda de gado a pessoa física, o documento hábil a comprovar a receita é a nota fiscal de produtor ou certidão expedida pela repartição fiscal competente, conforme dispõe o art. 61, § 5º do RIR/99, verbis:*

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

(...)

5º. A receita bruta, decorrente da comercialização de produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

*No caso, o Contribuinte apresenta como prova meros recibos, sem nenhuma outra formalidade, com a circunstância agravante de que a autoridade fiscal não conseguiu localizar os supostos adquirentes.*

*Acrescente-se que o art. 18 da Lei nº 8.023, de 1990 classifica como fraude a inclusão indevida, como receita da atividade rural, de rendimentos auferidos em outra atividade, o que justifica a qualificação da multa neste caso, a saber:" (grifei)*

Assim, ao mencionar a atividade rural, o paradigma não trata da matéria efetivamente debatida no acórdão recorrido, tampouco da matéria suscitada pela Fazenda Nacional. O paradigma trata de situação em que supostas receitas da atividade rural, que tem tributação favorecida, foram declaradas e não comprovadas, sendo então esses supostos rendimentos reclassificados para tributação comum (e não deduzidos da base de cálculo dos depósitos bancários, como se fez no voto vencido do recorrido, ou apontados como justificativa para a origem de tais depósitos, como aventou a Fazenda Nacional), considerando-se inclusive a ocorrência de fraude, com manutenção de multa qualificada.

Ademais, repita-se que nesse paradigma as receitas declaradas não foram comprovadas como sendo efetivamente de atividade rural, daí a atribuição de fraude (art. 18 da Lei nº 8.023, de 1990), enquanto que no recorrido quase todas as receitas de atividade rural declaradas foram comprovadas, tanto assim que foram excluídas da base de cálculo dos depósitos bancários.

Destarte a divergência, ainda que em face de tese constante de voto vencido, não restou demonstrada, razão pela qual não se conhece da primeira matéria - **considerar-se comprovado o valor de R\$ 39.269,24 como de atividade rural, sob a justificativa de que a maior parte dos depósitos tinha esta origem.**

Cabe agora resgatar o que foi efetivamente decidido, conforme o voto vencedor. A tese do voto vencido foi rejeitada porque haviam sido exonerados liminarmente alguns depósitos (mediante exclusão por falta de intimação ao co-titular), de sorte que não haveria certeza se, nessa exoneração, já teriam sido contemplados os R\$ 39.269,24, que remanesceram das receitas de atividade rural declaradas pelo casal. Nesse passo, no voto vencedor reintegrou-se referido valor à base de cálculo remanescente e, indo bem além do voto vencido, considerou-se que todos os depósitos seriam oriundos da atividade rural, transmudando-se a autuação com base na Lei nº 9.430, de 1996, para incidência com base na Lei nº 8.023, de 1990. Confira-se o voto vencedor:

*"No caso destes autos, restou comprovado que todas as fontes de rendimentos do contribuinte proviam da atividade rural, devendo a tributação, na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, ser conciliada com o art. 5º da Lei nº 8.023/90.*

(...)

*Com todas as considerações acima, entendo que a base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, quando restar iniludível que o contribuinte somente tem rendimentos provenientes da atividade rural, como se viu nestes autos, deve ser reduzida para a quinta parte, conciliando os ditames do art. 42 da Lei nº 9.430/96 com o art. 5º da Lei nº 8.023/90.*

*Além do ponto de divergência acima em relação ao voto vencido, entendo ainda que não se pode excluir a metade de R\$ 39.269,24, referente às receitas totais da atividade rural, quando consideradas as declarações do recorrente e de seu cônjuge, não porque as receitas da atividade rural não possam ser abatidas da base de cálculo da infração, pois, ordinariamente, isso seria possível, porém nestes autos diversas contas bancárias foram excluídas in totum da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, em decorrência da ausência da intimação de todos os co-titulares e, assim, não se tem qualquer certeza de que as receitas da atividade rural acima informadas tenham transitado pelas contas bancárias mantidas na autuação.*

*Acima estão os dois únicos pontos de divergência dos vencedores em face dos vencidos neste julgamento desta Turma.*

*Por tudo, voto no sentido de reconhecer o montante de R\$ 464.337,36 ( que representa R\$ 444.702,74 + R\$ 464.337,36: 2, na forma do voto vencido) como depósitos de origem não comprovada, os quais devem ser reduzidos para a quinta parte, daí se apurando a base de cálculo da infração decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada."*

Assim, adentrando ao mérito da única matéria sobre a qual foi demonstrada divergência - **aplicação da tributação favorecida decorrente da atividade rural no percentual de 20% para toda a base de cálculo remanescente** - constata-se não ser possível acolher tal tese, pelas razões a seguir explicitadas.

Tanto o Redator do voto vencedor do acórdão recorrido como a Fazenda Nacional concordam no seguinte ponto: o Contribuinte não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos bancários no total de 464.337,36. Isso fica claro na conclusão do voto, remarcando-se que inclusive foi reintegrado o valor de R\$ 39.269,24, exatamente por não se ter certeza de que já não teria sido excluído em momento anterior:

*"Por tudo, voto no sentido de **reconhecer o montante de R\$ 464.337,36 ( que representa R\$ 444.702,74 + R\$ 464.337,36: 2, na forma do voto vencido) como depósitos de origem não comprovada, os quais devem ser reduzidos para a quinta parte, daí se apurando a base de cálculo da infração decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.**" (grifei)*

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

O art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

Ora, se o próprio Redator do voto vencedor reconhece que a origem dos depósitos não foi comprovada, não há outra conclusão senão manter a tributação do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Por outro lado, se entende que o fato de o Contribuinte declarar unicamente rendimentos de atividade rural tem o condão de conferir essa origem aos depósitos bancários, então já não há que se falar em falta de comprovação da origem, portanto o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deveria ser afastado, concluindo-se que haveria uma tributação específica (como atividade rural) e não genérica (como depósitos bancários).

Constata-se, assim, a contradição do posicionamento adotado no acórdão recorrido, mesclando duas regras-matrizes de incidência absolutamente específicas, cada qual com suas características e nuances, para ao final aplicar uma nova regra-matriz, não prevista em lei, combinando dois regimes de tributação absolutamente distintos.

Com efeito, não há previsão legal para que depósitos bancários sejam tributados considerando-se apenas 20% da base de cálculo, eis que o comando legal é no sentido de que sejam tributados mediante a aplicação da tabela progressiva ao valor total dos depósitos. E a aplicação de 20% à base de cálculo, por sua vez, faz parte de tributação favorecida da atividade rural, regulamentada pela Lei nº 8.023, de 1990, que pressupõe a identificação de receitas e despesas.

Configura-se, assim, situação inusitada, em que depósitos bancários reconhecidamente sem identificação de origem são excluídos da presunção do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que foi a base legal do Auto de Infração, aplicando-se-lhes, em sede de julgamento em segunda instância, a tributação favorecida, específica para rendimentos identificados oriundos de atividade rural, transmudando-se a incidência originária em nova incidência, sem previsão legal.

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

Acrescente-se que, no presente caso, restou ainda sem comprovação, como expressamente reconheceu o voto vencedor, o valor de R\$ 464.337,36, enquanto que as receitas de atividade rural comprovadas somaram R\$ 365.063,16, ou seja, menos da metade do total dos depósitos bancários, o que de forma alguma autorizaria a conclusão de que todos os depósitos seriam provenientes dessa atividade.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou-lhe provimento, restabelecendo a base de cálculo dos depósitos bancários no valor de R\$ 464.337,36, a ser tributada conforme determina o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo