



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

Processo n° 10945.002724/2008-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.498 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente MARIANO FRANCISCO MARINO JUNIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005

ATIVIDADE RURAL. ESCRITURAÇÃO EXIGIDA. ARBITRAMENTO.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual é mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência. Assim, se o contribuinte for intimado a apresentar o Livro Caixa a que estava obrigado a escriturar, e não tendo cumprido a exigência, é cabível o arbitramento realizado com base no parágrafo 2º do artigo 18, da Lei nº 9.250, de 1995.

ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PERÍODO DE APURAÇÃO. LIMITAÇÃO EM 20% DA RECEITA BRUTA.

Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim sendo, na apuração anual de omissão de rendimentos da atividade rural, deve ser respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

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 apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, devendo o valor tributado limitar-se a vinte por cento da omissão apurada.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

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 limitar a base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada a 20% do valor apurado (considerar como sendo receita bruta da atividade rural), nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negava provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Processo nº 10945.002724/2008-47
Acórdão n.º **2202-01.498**

S2-C2T2
Fl. 2

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

MARIANO FRANCISCO MARINO JUNIOR, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 832.573.818-91, com domicílio fiscal na cidade de Céu Azul – Estado do Paraná, à Av. Vereador Rubino Pasquet, nº 1020 – Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1.192/1.197, prolatada pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1.203/1.233.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 09/12/2008, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 854/863), com ciência pessoal, em 23/12/2008 (fls. 864), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.766.588,82 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2004 e 2005, correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente aos exercício de 2004 e 2005 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI: Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de previdência privada, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo que passa a fazer parte integrante e indestacável do presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos. 1º ao 3º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 33 da Lei nº 9.250, de 1995

2 - ATIVIDADE RURAL - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL: Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural (20% DA RECEITA APURADA), conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo que passa a fazer parte integrante e indestacável do presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º a 22, da Lei nº 8.023, de 1990; artigos 9º e 17, da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 59 da Lei nº. 9.430, de 1996.

3 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM COMPROVADA: Omissão rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituições financeiras em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo que passa a fazer parte integrante e indestacável do presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002 e artigo 1º da Lei nº 11.119, de 2005.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 847/853), entre outros, os seguintes aspectos:

- que após a solicitação de prorrogação de prazo para atendimento (fls. 23), em 19.08.2008, o contribuinte, por meio de procurador constituído, apresentou os extratos das contas nº 10.082-X e 04899-4, mantidas respectivamente no Banco de Brasil SA e na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão Cataratas do Iguaçu (fls. 26 a 207). Além desses, apresentou os documentos de folhas 387 a 821, constituídos de notas fiscais representativas de receitas e despesas da atividade rural desenvolvida pelo contribuinte no período fiscalizado;

- que com base nos extratos entregues pelo contribuinte, foram elaboradas planilhas nas quais foram listados individualmente os depósitos/créditos efetuados nas contas titularizadas pelo contribuinte. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0328, datado de 10.09.2008, o contribuinte foi intimado a esclarecer, no prazo de 20 (vinte) dias, por escrito e mediante a apresentação documentação hábil, a **origem** dos depósitos bancários efetuados nessas contas mantidas em seu nome. Ressalva-se que o contribuinte foi informado que o não atendimento ensejaria lançamento com base nas informações disponíveis conforme o disposto no artigo 845 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) (fls. 210 a 233);

- que, no ano-calendário de 2004, o contribuinte auferiu rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada (fls. 261). Não obstante, omitiu tais rendimentos na sua declaração de ajuste (fls. 07 a 11);

- que, deste modo, a quantia de R\$ 21.456,57 percebidos pelo contribuinte será adicionada à base de cálculo do imposto do ano-calendário respectivo. Do imposto apurado será deduzido o valor do imposto retido pela fonte pagadora;

- que, no presente caso, verificou-se que o contribuinte no ano-calendário de 2004 não declarou qualquer rendimento oriundo da atividade rural (apesar de anexar o demonstrativo da atividade rural com valores "zerados" no ano-calendário de 2004 (fls. 10));

- que, não obstante, o contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, apresentou diversas notas fiscais representativas de receitas e despesas oriundas da atividade rural por ele desenvolvida no período fiscalizado (fls. 25 e 387 a 824). De igual modo, os principais adquirentes de produtos agropecuários e fornecedores de insumos do contribuinte (identificados nos documentos apresentados por ele) em resposta à exigência do Fisco apresentaram documentos que não constavam do rol apresentado pelo contribuinte (fls. 278 a 386);

- que, no curso da ação fiscal, o contribuinte foi reiteradas vezes intimado a apresentar o Livro Caixa da atividade rural devidamente acompanhado dos documentos que embasaram os lançamentos efetuados (fls. 14 a 16, 17 a 19, 20 a 22 e 210 a 233). No entanto, em 02.10.2008, o contribuinte por fim confessou que não havia escriturado o livro caixa e que os documentos representativos das receitas, despesas de custeio e investimentos dessa atividade já haviam sido entregues ao Fisco (fls. 234);

- que, assim, em virtude da falta de registro contábil, o resultado da atividade rural obtido pelo contribuinte no ano-calendário de 2004 foi apurado pelo Fisco com base nos documentos apresentados pelo próprio contribuinte e nos elementos apresentados pelos adquirentes de seus produtos e fornecedores de insumos agropecuários (fls. 825 a 835);

- que conforme demonstrado na tabela de folhas 835, dessa apuração resultou uma receita bruta anual de R\$ 1.624.125,09 e em despesas totais no valor de R\$ 1.072.075,88. O que gerou uni resultado positivo de R\$ 552.049,21;

- que, contudo para fins de tributação, em atendimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 60, já referido, o quantum tributável foi arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) da receita bruta apurada. Portanto, será considerado na base de cálculo o montante de R\$ 324.825,02, que representa 20% da receita bruta apurada;

- que, em 10.09.2008, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos depositados nas suas contas bancárias (fls. 210 a 233). No entanto, apesar de ter solicitado prorrogação do prazo para atendimento, o prazo concedido transcorreu sem que houvesse mais qualquer manifestação de sua parte (fls. 234 a 235);

- que fica dessa forma caracterizada a infração prevista no artigo 42 da lei nº 9.430/96, ou seja, a omissão de rendimentos, nos anos-calendário de 2003 e 2004, em virtude da não comprovação da origem dos depósitos bancários efetuados nas contas mantidas em nome do contribuinte fiscalizado, cujos valores são os constantes da tabela de folhas 846;

- que cabe esclarecer que na apuração desses valores foram excluídos os depósitos em cheque que foram posteriormente devolvidos e as transferências de valores entre contas do mesmo titular (conciliação bancária) (fls. 836 a 846);

- que, além disso, embora não alegado pelo contribuinte, os valores relativos à receita bruta da atividade agropecuária do contribuinte, tanto a declarada (ano-calendário de 2003) quanto à omitida (ano-calendário de 2004), foram excluídos dos depósitos totais apurados, pois é razoável supor que os rendimentos oriundos dessa atividade transitaram pelas suas contas bancárias (fls. 846).

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 21/01/2009, a sua peça impugnatória de fls. 871/891, instruídos pelos documentos de fls. 892/1.191, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a declaração prestada pelo impugnante às fls. 234-235 dos autos do processo administrativo fiscal, de que não realizara a escrituração contábil em livro-caixa tanto para o exercício de 2003 quanto para o exercício de 2004, não ensejou a reconstituição da movimentação da atividade de produtor rural no exercício de 2003 e conseqüente aplicação, pelo Auditor Fiscal, do disposto no art. 60, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR);

- que não faltou oportunidade para que essa reconstituição contábil fosse feita: mediante intimação, o Impugnante disponibilizou ao Auditor Fiscal todos os documentos contábeis dos exercícios de 2003 e 2004, que os devolveu em 14 de outubro de 2008 (fls. 277 dos autos);

- que se observa que o Sr. Auditor Fiscal deixou de intimar importantes empresas compradoras/vendedoras do Impugnante, fundamentais não só para aumentar seu grau de convencimento sobre os fatos, como também para poder auferir com maior certeza os valores apropriados no Termo de Verificação Fiscal;

- que dentre as principais empresas estão a fornecedora LAR — Cooperativa Agroindustrial Lar (CNPJ 77.752.293/0001-98), da qual o Impugnante adquiriu ao menos R\$449.153,76 (quatrocentos e quarenta e nove mil, cento e cinquenta e três reais e setenta e seis centavos) em insumos em 2004, que não foram integralmente retratados no trabalho

realizado pelo Sr. Auditor (conforme Comprovante de Vendas, Compras e Saldos das Contas Patrimoniais emitido, que segue anexo);

- que, além disso, o Frigorífico Margem Ltda. (CNPJ 25.068.875/0043-05), que adquiriu do Impugnante mais de R\$225.000,00 (duzentos e vinte e cinco, i mil reais) em produtos no ano de 2004, que não foram considerados em sua totalidade pelo Sr. Auditor;

- que se é certo que o Impugnante foi intimado a apresentar uma série de documentos e esclarecimentos atinentes à sua atividade de produtor rural, é igualmente Fiscal desestimulou, desde o início, qualquer esforço do certo que a linha de investigação deflagrada pelo Auditor \contribuinte no sentido de atender às intimações fiscais;

- que apesar da significativa movimentação financeira observada nas contas correntes do Impugnante, é fundamental clarificar que tais valores não/podem serem vistos como receitas omitidas, pois de fato não o são;

- que conforme restou incontroverso nos autos do processo administrativo fiscal, o Impugnante é produtor rural. Sua fonte de renda coincide com a receita decorrente da compra e venda de gado para abate e outros produtos rurais (soja, principalmente);

- que, entre 20 de agosto de 2003 e 14 de dezembro de 2004, o Impugnante tomou emprestado da Cooperativa de Crédito Rural Cataratas do Iguaçu (SICREDI) nada menos do que R\$1.051.000,00 (um milhão e cinqüenta e um reais), dividido em inúmeras operações de curto prazo, exclusivamente para garantir o giro financeiro terceiros;

- que ante a ausência de recursos em caixa para pagar as despesas diárias e conseqüente preservação da fonte dos seus rendimentos, o Impugnante se viu obrigado a antecipar receitas descontando cheques que só se venceriam meses depois;

- que veja que a conta corrente do Impugnante permaneceu devedora na maior parte do período analisado (2003 e 2004), sendo que nas raras oportunidades que uma delas era positiva, a outra era negativa em montante semelhante;

- que toda a movimentação de recursos financeiros acusada nos extratos bancários não passou de uma tentativa desesperada e nem sempre exitosa de preservar o desenvolvimento de sua atividade única e exclusiva, o que obrigou o impugnante a, não poucas vezes, submeter-se ao pagamento dos juros e encargos do mercado informal;

- que, em suma, o Impugnante pede que a presente impugnação seja julgada procedente, anulando-se o auto de infração em virtude da comprovação de que as operações de compra e venda de gado realizadas pelo Impugnante nos anos de 2003 e 2004, conforme documentos ora anexados por cópia, não foram todas elas consideradas pelo Auditor Fiscal;

- que considerando que não há dúvida acerca da atividade desenvolvida pelo Impugnante (produtor rural), e que o art. 60, § 2º, do RIR impõe o "*arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário*", impõe-se submeter todos os valores creditados nas contas do Impugnante nos exercícios de 2003 e 2004, "sem comprovação de origem", ao mesmo regime de arbitramento, considerando-se então como integrantes da receita bruta do ano-calendário e sujeitos à tributação à razão de 20% (vinte por cento);

- que em atenção ao princípio da eventualidade, portanto, pede que a presente impugnação seja julgada procedente para que o auto de infração seja anulado, seguindo-se a lavratura de outro que Considere todos os valores de "depósitos de origem não comprovada" nos períodos-base de 2003 e 2004 como integrantes da receita bruta da atividade rural do Impugnante, sujeitos à aplicação do disposto no art. 60, § 2º, do RIR.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sétima Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, cumpre consignar que não houve impugnação do valor apurado de R\$ 21.456,57 recebido pelo contribuinte correspondente ao resgate de contribuições à previdência privada omitido em Declaração de Ajuste Anual do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física;

- que quanto ao questionamento a respeito do procedimento adotado nos anos calendário de 2003 e 2004, não vislumbro o descabimento alegado na defesa. O que ocorreu foi que em 2003 havia receitas e despesas da atividade rural declaradas pelo próprio impugnante e em 2004 o contribuinte nada informou;

- que, por outro lado, para o ano-calendário 2004, houve a / entrega de declaração sem as informações da atividade rural e, assim, a autoridade lançadora aplicou o §2º do art.60 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.0, 00 de 1.999;

- que é importante destacar que a aplicação do citado dispositivo legal beneficiou consideravelmente o contribuinte, pois como se observa da tabela de 11.835, confrontando-se as receitas e despesas apresentadas o resultado tributável da atividade rural seria de R\$ 552.049,21 enquanto que, aplicando-se 20% do valor comprovado como de origem da atividade rural, a base de cálculo lançada foi de R\$ 324.825,02;

- que, no caso em tela, conforme consta do relatório fiscal, o contribuinte foi devidamente intimado pela Receita Federal do Brasil para comprovar a origem dos recursos dos depósitos bancários efetuados em suas contas correntes entre 2004 e 2006. Assim, o contribuinte pôde esclarecer ao Fisco, na ocasião, porque os valores apurados transitaram por suas contas correntes. Não obstante, deixou de apresentar elementos suficientes que comprovassem suas alegações, atraindo a aplicação do dispositivo questionado (art. 42 da Lei 9430/96);

- que às despesas com insumos e custeio da atividade rural (Bunge LAR) ha que 4onsignar que as alegações e documentos apresentados se referem ao ano de 2004 que,/ como anteriormente informado, foi o ano-calendário no qual se aplicou o §2º do art.60 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1.999. Ou seja, o confronto entre receitas e despesas calculado na fl.835 deu lugar ao arbitramento de 20% previsto no supracitado §2º,o que beneficiou o contribuinte. Desta forma, a análise de supostas despesas não consideradas pela fiscalização em 2004 não interfere no valor do presente lançamento;

- que o possível prejuízo pela não consideração dos valores de despesas que, segundo a defesa, comprometeria o conjunto probatório tampouco pode ser acatado, considerando/que todas as provas apresentadas foram e estão sendo devidamente apreciadas;

- que a tese de que toda a movimentação financeira apurada nas contas do contribuinte decorre da atividade rural carece de maior comprovação. No caso, caberia ao contribuinte comprovar de maneira idônea e robusta a origem (tributável ou não) de todos os valores levantados não bastando alegar que tudo se refere às suas necessidades de financiamentos e fluxo de caixa;

- que no caso dos valores de R\$ 40.000,00 e 5.000,00 que supostamente teriam origem na conta da cônjuge, consta nos autos que o declarante não fez DIRPF em conjunto com sua esposa e sequer a informou como sua dependente. Deve-se considerar que a comprovação da origem não se resume a quem efetuou o depósito mas compreende também a determinação de a que título foi feita a transação. Isso para que se saiba se o valor se sujeita ou não a tributação. De outra banda, cumpre consignar que, apesar de regularmente intimado a apresentar as movimentações das contas de seu cônjuge (Termos de Intimações de fls.14-15 e 20-21), O contribuinte não apresentou a movimentação bancária de sua, esposa. Desta forma, resta impossível acatar como comprovados os valores em tela;

- que quanto ao valor do suposto empréstimo bancário de R\$29.206,27, não há qualquer comprovação carreada aos autos e, da mesma forma, não pode se,r considerado como valor de origem comprovada;

- que com relação aos valores de transferência da conta do mesmo titular e dos cheques devolvidos, basta verificar o relatório fiscal e as tabelas de fls. 838, 842 e 843 para verificar que estes valores foram devidamente considerados no lançamento. o mesmo raciocínio ,se aplica ao valor de R\$30.000,00 recebido a título de venda de garrotes, pois é razoável supor que tal quantia corresponde ao valor de R\$30.000,00 declarado em DIRPF pelo impugnante como receitas da atividade rural em outubro de 2003;

- que quanto ao pedido alternativo de que toda a movimentação seja considerada decorrente da atividade rural cumpre esclarecer que não há, como alega o defendente, certeza absoluta de que o contribuinte possua apenas rendimentos de atividade rural, vez que nada o impede de possuir outros rendimentos. Fica ainda mais difícil acatar seus argumentos quando se verifica que a movimentação total em suas contas nos anos-calendário 2003 e 2004, já descontando-se os valores transferidos e cheques devolvidos, é de R\$ 6.777.061,00.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os Valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente; intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.

Considera-se receita da atividade rural apenas os valores efetivamente comprovados como tal pelo contribuinte, caso contrário, os depósitos devem ser considerados apenas como Omissão de receita, apurada conforme previsão legal do art. 42 da Lei 9.430/96.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/06/2009, conforme Termo constante às fls. 1.198/1.200, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (29/07/2009), o recurso voluntário de fls. 1.203/1.233, instruído pelos documentos de fls. 1.224/1.229, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados. Posteriormente, em razão do atendimento, por parte do suplicante, da intimação emitida pela fiscalização para que apresentasse os extratos bancários e após devidamente recebidos e através da análise destes documentos a autoridade fiscal apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996, bem como se apurou omissão de rendimentos da atividade rural.

Nota-se, ainda, que foi o próprio contribuinte quem forneceu os extratos bancários que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente parte do lançamento, por entender que o contribuinte logrou de forma parcial comprovar origem de alguns dos recursos depositados nas contas bancárias no ano-calendário questionado e que o lançamento relativo a omissão de rendimentos da atividade fora apurado corretamente.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, tecendo considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que o lançamento efetuados sobre depósitos bancários devem demonstrar o acréscimo patrimonial e quanto a omissão de rendimentos da atividade rural entende que a autoridade fiscal deveria de recomposto a sua escrituração.

Resta claro, que a segunda irregularidade apurada pela autoridade fiscal lançadora foi a de omissão de rendimentos da atividade rural. Verifica-se que o lançamento tomou como omissão de rendimentos 20% da receita bruta apurada de ofício. Ou seja, sobre o montante das receitas de atividade rural comprovadas mediante a apresentação de Notas Fiscais de Produtor Rural, a autoridade lançadora aplicou o percentual de arbitramento de 20% para efeito de determinação do resultado da atividade rural.

A Lei nº 9.250, de 1995, que rege sobre o assunto, se manifesta da seguinte forma:

“Art. 18 – O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade .

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensando o registro do Livro Caixa.

Diz, ainda, a Lei 8.023, de 1990:

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

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

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

Art. 5º - A 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.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Diz, também, a Instrução Normativa SRF n.º 17, de 04 de abril de 1996, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural, o seguinte:

Art. 22 – O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas será apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimento e demais valores que integram a atividade.

§ 1º - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição.

§ 2º - A ausência da escrituração prevista no caput implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Quando a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil Reais) é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa.

§ 4º O resultado negativo apurado pelas pessoas físicas que optarem pelo disposto no § 3º não poderá ser compensado.

§ 5º Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário.

Art. 23 A escrituração consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro Caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

(...).

§ 4º A escrituração do livro Caixa deverá ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.”

Vê-se, portanto, que o contribuinte estava sujeito a apurar o resultado da atividade rural e escriturar o Livro Caixa. Tal fato não ocorreu, como afirmou o próprio contribuinte, em resposta à intimação da autoridade fiscal, quando solicitado a apresentar a escrituração relativa ao exercício de 2005. Portanto, coube à fiscalização arbitrar a base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, na forma do parágrafo 2º, do art. 18, da Lei n.º 9.250, de 1995.

Não haveria, por conseguinte, como acatar, se fosse o caso, livros Caixas, apresentados de forma intempestiva, seja na fase de impugnação ou seja na fase recursal, muito menos a realização da recomposição escritural de ofício pela autoridade lançadora, na forma pretendida pelo suplicante, já que não efetuou na época oportuna a escrituração o que estaria obrigado em atendimento às normas legais vigentes, ainda mais por se tratar de uma atividade que tem tratamento fiscal privilegiado.

Ora, como o suplicante não apresentou à fiscalização os livros Caixa, devidamente escriturados, e afirmou que não tinha a respectiva escrituração, cabível o arbitramento.

Constata-se que a doutrina e notadamente a jurisprudência administrativa têm sido pacíficas no sentido de que para o reconhecimento dos custos e despesas na atividade rural torna-se necessário que estejam comprovados com documentação idônea, além de atenderem aos critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência à atividade do contribuinte.

O artigo 23 da Instrução Normativa n.º 17, de 1996, dispõe que a escrituração consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores

que integram o resultado da atividade rural no livro Caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

Desta forma, além do ato da escrituração, o contribuinte deverá, também, comprovar a veracidade das despesas de custeio e os investimentos escriturados nos livros próprios, mediante documentação idônea que identifique o adquirente, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à decadência ou prescrição. Considera-se documentação idônea a nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

A exigência da escrituração não é, como o suplicante deveria saber, uma determinação regulamentar. Ao contrário, é obrigação "ex-lege". O legislador, quando criou, não deixou à Autoridade Administrativa, ou ao intérprete, a alternativa de entendê-la como melhor lhes parecesse.

A controvérsia surge sempre nos casos em que os contribuintes descumprem a obrigação "ex lege" de apurar os rendimentos segundo as normas estabelecidas na Lei n.º 8.023, de 1990 e na Lei n.º 9.250, de 1995. Vale dizer: quando o contribuinte lhe dá causa por descumprir a lei.

Nesta linha de raciocínio, entendo que para se fruir das deduções e reduções consiste na respectiva comprovação e essa comprovação não é somente documental, mas também escritural, na forma do artigo 18 da Lei n.º 9.250, de 1995, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou o inverso, não atendem às exigências legais.

Assim, se a inexistência de tal comprovação decorre de descumprimento de obrigação legal somente imputável ao contribuinte que, de modo algum, pode ser erigido em fator excluyente de tributação prevista em lei; então a consequência lógica só poderia ser de se tributar à receita bruta declarada ou apurada.

Tem-se, ainda, que se considera resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-base, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física. Sendo que os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural deverão apurar o resultado, separadamente, na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada um, devendo essas condições serem comprovadas mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos.

Ora, o suplicante, mesmo intimado a apresentar a escrituração da atividade rural, não apresentou a referida escrituração, alegando que não possui os livros Caixas escriturados. Pacientemente, a autoridade fiscal, até concedeu prazos para que o suplicante pudesse, ao menos tentar, recompor os livros, ainda assim nada apresentou, vindo apresentar, somente, na fase impugnatória alguns elementos, entretanto, sem o devido lastro de provas em documentos hábeis e idôneos e sem a comprovação do devido o registro contábil dos valores em tela.

Como se vê, o próprio recorrente afirma que não tinha escrituração na forma exigida pela legislação. Neste caso correta foi a atuação da autoridade fiscal ao efetuar o arbitramento do resultado da atividade rural, nos exatos termos do parágrafo 2º do artigo 18 da Lei n.º 9.250, de 1995.

Assim sendo, cabível a apuração anual de omissão de rendimentos na atividade rural, principalmente, quando for respeitada a limitação de vinte por cento da receita

bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base. Observando, que a apuração do resultado, admitindo-se que as despesas foram de 80% das receitas auferidas, é uma faculdade do contribuinte, previsto no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, que se converte em forma definitiva na falta de atendimento dos requisitos legais, quais sejam, obrigatoriedade de escrituração do Livro Caixa e comprovação dos valores escriturados.

Somente para fins de argumentação, já que no presente caso, a autoridade fiscal lançadora limitou a base de cálculo da atividade rural ao percentual de 20% da receita bruta da atividade rural, me permito avançar neste tema com o objetivo de firmar a posição do presente relator.

Não há dúvidas de que o processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade dos fatos. Assim sendo, é dever das autoridades tributárias utilizar de todas as circunstâncias de que tenham conhecimento na busca dessa verdade. O interesse substancial do Estado é o interesse de justiça, e não o interesse formal ou financeiro. Tendo por fim a justiça, no procedimento há que se desenrolar uma atividade de colaboração na descoberta da verdade.

Nesta linha de raciocínio, entendo que para se fruir das deduções e reduções consiste na respectiva comprovação e essa comprovação não é somente documental, mas também escritural, nas hipóteses das formas dos incisos II e III do art. 3º da Lei nº 8.023, de 1990, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou o inverso, não atendem às exigências legais. Assim, se a inexistência de tal comprovação decorre de descumprimento de obrigação legal somente imputável ao contribuinte que, de modo algum, pode ser erigido em fator excludente de tributação prevista em lei; então a consequência lógica só poderia ser de se tributar a receita bruta declarada ou apurada.

Discordo daqueles, que entendem de que a apuração da base de cálculo para incidência do imposto na atividade rural pode superar o patamar de 20% da receita bruta apurada, em função da opção exercida na Declaração de Ajuste Anual pela apuração de receita e despesas, sendo irrelevante o fato de ser apurada pelo contribuinte ou pela autoridade fiscal de ofício.

Ora, 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.

Finalmente é de se ressaltar, que considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim sendo, na apuração anual de omissão de rendimentos da atividade rural, deve ser respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

Assim sendo, o meu entendimento é que a omissão de rendimentos da atividade rural deve sempre ser limitado a 20% da receita bruta apurada/declarada (base de cálculo = 20%).

Quanto a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários não justificados, observa-se, que através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que todos os depósitos bancários que transitaram em suas contas correntes tem origem justificada já que os recursos são oriundos de empréstimos. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza, conforme previsto no artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, bem como entende que esta matéria já está superada pela Súmula 182 do antigo Tribunal de Recursos.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 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.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular.

Instrução Normativa SRF n.º 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira

em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. 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 tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face do contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexos causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

É transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

Alega o recorrente que os valores creditados e debitados em sua conta corrente, não traduzem efetivamente aumento patrimonial (base de cálculo do imposto de Renda) tendo em vista, tratar-se de compra e venda de gado e produtos agrícolas, os quais nem sempre implicam em ganho.

Com todas as vênias necessárias, se nem mesmo o recorrente sabe o quanto foi depositado em suas contas, como poderia a fiscalização saber. O ônus da prova, neste caso específico, é do contribuinte, o qual deverá comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores/créditos depositados em suas contas bancárias, pormenorizadamente, individualizando-os e identificando-os, de acordo com os respectivos contratos de locação, os quais estavam sob sua administração.

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo o que, “lato sensu”, todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode o contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico.

Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto não foi feito no presente processo, nada foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

Por fim, é de se dizer que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como, no presente caso, a contribuinte nada apresentou é de se manter o lançamento na forma que foi realizado pela autoridade lançadora.

Por outro lado, no caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural como sendo a única fonte de rendimentos, e que os rendimentos declarados decorrem desta. Assim sendo e por uma questão de justiça, se faz necessário a observância da legislação específica para os contribuintes que desenvolvem exclusivamente atividades rurais, vigentes à época do lançamento, e preexistente em relação ao artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, impondo, por conseguinte, à sua aplicação, independentemente da comprovação da origem dos valores tributados, para efeito do afastamento da omissão apurada por presunção legal.

Da análise dos autos, principalmente das Declarações de Ajuste Anual dos exercícios questionados, 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 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.

Matéria já enfrentada pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na Sessão de 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, ao qual peço permissão para adotá-lo na íntegra, 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.

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 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 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, 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 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 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””.

A jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não discrepa desse entendimento, como se constata dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

Acórdão nº CSRF/04-00.468, Sessão de 13/12/2006

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, de 1990, que limita a base de cálculo da incidência em 20% (vinte por cento) da omissão apurada.

Recurso especial parcialmente provido

Acórdão nº CSRF/04-00.801, Sessão de 03/03/2008

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPFExercício: 1998, 1999, 2000DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RECURSOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE RURAL OMITIDA - FORMA DE TRIBUTAÇÃO.Demonstrado, pelos meios de provas existentes nos autos, que a movimentação financeira do sujeito passivo decorre do exercício de atividade rural cuja tributação foi omitida, ainda que parcialmente, a exigência do crédito tributário, por força do disposto no artigo 42, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve se dar em conformidade com o artigo 5º da Lei n.º 8.023, de 1990.Recurso especial negado.”

Acórdão nº CSRF/ 9202-00.762 – 2ª Turma – Sessão de 13/04/2010

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 n.º 8.023/1990, impondo a compatibilização desta norma com o disposto no artigo 42 da Lei n.º 9.430, a propósito da apuração

de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, limitando-se, assim, a base de cálculo a 20% (vinte por cento) da omissão apurada, nos precisos termos do artigo 5º da lei específica retromencionada.

Recurso especial negado.

No presente caso, como acima alinhavado, não se cogita em contrariedade à lei (artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96), como muitos pretendem fazer crer, mas tão somente compatibilização da apuração de omissão de rendimentos (exclusivos da atividade rural) com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com o regime de tributação especial dos produtores rurais, na forma prescrita pelo artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990.

Não se pode confundir regime de tributação com a forma de apuração do crédito tributário. *In casu*, o regime especial de tributação dos produtores rurais pessoas físicas, conquanto que seus rendimentos sejam exclusivos dessa atividade, impõe à observância aos ditames do regramento específico (artigo 5º da Lei nº 8.023/90), devendo a apuração de rendimentos – ainda que com base em depósitos bancários na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 – obedecer àquele regime especial, de maneira a manter a autuação, limitando, porém, a base de cálculo a 20 % (vinte por cento) da omissão de rendimentos apontados.

Assim sendo e considerando as 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 à 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.

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos juros de mora lançados com base na taxa SELIC.

Quanto à multa de lançamento de ofício mantida é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional - CTN, denota que não apenas a

medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da mesma constituição, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Quanto à aplicação de multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já

fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, estas matérias (inconstitucionalidade de leis e juros moratórios com base na taxa SELIC) já estão pacificadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicada no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4)”.

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 dar provimento parcial ao recurso para que a base de cálculo da exigência de omissão de

rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não justificada seja limitado a 20% do total apurado em cada exercício.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann