



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.721564/2014-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.669 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. CONSTATAÇÃO.

A constatação de divergência na interpretação da lei tributária em face de contextos fáticos similares e do atendimento dos demais pressupostos regimentais impõe o conhecimento do recurso especial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de rendimentos a constatação da existência de valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Somente é cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual, à exceção daqueles recebidos de pessoa jurídica, sujeitos a retenção na fonte pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física e pelas contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reincluir na base de cálculo dos depósitos bancários os valores relativos a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, os rendimentos isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

O conselheiro Maurício Nogueira Righetti, em primeira votação, nos termos do art. 60, do Anexo II, do RICARF, deu provimento integral ao recurso.

Julgamento iniciado na reunião de janeiro de 2020, da qual participou a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, relativo aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011. A exigência decorreu de constatação de rendimentos classificados indevidamente na Declaração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física e omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, 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.

Em sessão plenária de 4/10/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2201-003.973 (fls. 2752/2773), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

SIGILO BANCÁRIO ARTIGO 6º DA LC 105/01. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

O Supremo Tribunal Federal, em 24/02/2016, entendeu pela possibilidade de a Administração Tributária ter acesso aos dados bancários dos contribuintes, mesmo sem autorização judicial.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A receita da atividade rural, por estar sujeita à tributação mais benigna, subordina-se, por lei, à comprovação de sua origem, por meio de documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e documentos reconhecidos pela fiscalização estadual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS CONFESSADOS. TRÂNSITO PELAS CONTAS DE DEPÓSITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO. POSSIBILIDADE.

É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.

A imposição da multa de ofício calculada com a utilização do percentual de 75% está em harmonia com o art. 44,1, da Lei n.º 9.430/1996.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC

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

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, por voto de qualidade, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e José Alfredo Duarte Filho, que davam provimento em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Em razão dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (fl. 2775), o Acórdão de Embargos 2201-004.308 (fls. 2782/2786) alterou a redação do dispositivo para:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por voto de qualidade, após votações sucessivas em que restou vencido, parcialmente, o voto da Relatora em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e José Alfredo Duarte Filho, que davam provimento em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

O processo foi então encaminhado à PGFN em 23/03/2018 que apresentou, no dia 24/04/2018, Recurso Especial (fls. 2788/2808) no intuito de rediscutir as seguintes matérias:

- a) exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários sem comprovação de origem dos rendimentos declarados a título de tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e das receitas da Atividade Rural, independentemente de correlação entre as fontes e os depósitos;
- b) alternativamente à tese anterior, os valores relativos a rendimentos isentos ou não tributáveis, sujeitos a tributação exclusiva na fonte e as receitas de Atividade Rural não podem ser considerados para comprovação da origem dos depósitos bancários; e
- c) exclusão de depósitos sem prova da efetiva tributação dos rendimentos ou de que estes estejam fora do campo de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente, somente com relação às matérias referidas nos itens “a” e “b”, conforme despacho de fls. 2811/2821.

No que se refere às matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, à guisa de paradigmas foram apresentadas as seguintes decisões:

Item “a”

Acórdão n.º 106-16.977

Confira-se o teor da ementa do julgado, no interessa à presente análise:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

[...]

Ementa: IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021/90. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

[...]

RENDIMENTOS CONSTANTES NA DECLARAÇÃO ANUAL – COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS E VINCULAÇÃO AOS RENDIMENTOS DECLARADOS – ÔNUS DO RECORRENTE – A mera confissão de rendimentos na declaração de ajuste anual não é meio hábil, por si só, para comprovar a origem de depósitos

bancários presumidos como renda. Mister individualizar e vincular cada depósito aos rendimentos declarados.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Item “b”

Relativamente a matéria no item “b”, foram apresentados como paradigmas os acórdãos n.º 106-17.093 e n.º 9202-003.684, cujas ementas, na parte que importa ao exame ora empreendido, transcreve-se:

Acórdão n.º 106-17.093

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1999

[...]

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA IMPUGNAÇÃO OU RECURSO VOLUNTÁRIO – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU NATUREZA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES - INEXISTÊNCIA – HIGIDEZ DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA PELOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caso o contribuinte faça a prova da origem dos depósitos após a fase da autuação, ou seja, na impugnação ou no recurso voluntário, a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, pois, na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei n.º 9.430/96. Transposta a fase da autuação, sem comprovação da origem dos depósitos bancários, o contribuinte deve sofrer o ônus da presunção legal, a qual somente poderá ser afastada se o contribuinte comprovar, iniludivelmente, que os depósitos bancários têm origem em eventos fora do campo da tributação do imposto de renda.

Recurso voluntário negado.

Acórdão n.º 9202-003.684

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MOMENTO DA COMPROVAÇÃO.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tal comprovação só é admissível até o momento de encerramento da ação fiscal, ressalvada a hipótese de restar demonstrado que os depósitos se tratam de rendimentos não sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda.

Recurso especial provido.

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que segue:

- de conformidade com o acórdão recorrido, o valor declarado pelo sujeito passivo como rendimento em DAA seria suficiente para demonstrar a origem de parte dos depósitos bancários;
- ocorre que no voto condutor não é explicitado quais depósitos bancários, especificadamente, foram considerados como de origem comprovada pelo valor declarado como rendimento em DAA;
- o dispositivo legal que cria a presunção de omissão de receitas por depósito bancário de origem não comprovada é preciso quanto à presunção que estabelece;
- não se presume como renda omitida a soma dos valores depositados na conta bancária no ano-calendário, porém, cada depósito é considerado individualizadamente. Cita § 3º do art. 43 da Lei n. 9.430/1996;
- como se vê, o que se presume como omissão de receita é um valor determinado (específico) creditado em conta, e não um somatório de valores para um período;
- cumpre ao sujeito passivo demonstrar que os valores individualmente especificados ali depositados não são receita omitida, a partir de explicação de origem para cada um dos depósitos;
- ainda que se admita uma certa discricionariedade quanto a valores e datas, que para alguns julgadores não precisam ser exatos, mas aproximados, pela aplicação do princípio da razoabilidade, não se pode, por isso, aceitar uma explicação deveras genérica, que englobe todo o ano-calendário, sem especificação do depósito que se pretende comprovar;
- foi esse o posicionamento tomado pela Câmara *a quo*, isto é, aceitou como justificação de origem de depósitos bancários valor global declarado como rendimento em DAA, sem especificar qual seria o respectivo depósito bancário por ele justificado;
- pela redação do texto legal esse posicionamento não é possível, vez que mister a identificação de cada um dos depósitos listados pelo fiscal cuja origem foi considerada como comprovada. Cita o acórdão 106-17.030 e Súmula n.º 30 do CARF;
- não pode ser simplesmente excluído da base de cálculo do IRPF o valor declarado, porque não foi associado a depósitos bancários específicos sobre os quais vige presunção de receita omitida;
- o ônus da prova é do sujeito passivo, teria ele facilidade em demonstrar a correlação entre os rendimentos declarados e depósitos bancários. Se não o fez, é muito provável que os depósitos a eles não correspondam e, na dúvida, prevalece a presunção legal;
- se há dúvida com relação ao fato de o valor declarado justificar algum depósito bancário, prevalece o auto de infração, certo que calcado numa presunção legal, a qual somente pode ser afastada por efetiva demonstração concreta, isenta de dúvida, de que não há omissão de receita;
- a presunção opera a dúvida a favor do Fisco, e não do sujeito passivo, como entendeu o acórdão recorrido;

- desse modo, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma n.º 106-16.977, restando inviável a simples utilização do valor informado na Declaração de Ajuste Anual para justificar a origem dos depósitos bancários;
- subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser aplicado o entendimento exarado no acórdão paradigma n.º 9202-003.901, segundo o qual apenas os valores dos rendimentos tributados declarados em DIRPF podem ser considerados para comprovar a origem dos depósitos bancários;
- nessa toada, “*a declaração de valores a título de Rendimentos Isentos ou não Tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou, ainda, Receitas da Atividade Rural, não tem o efeito de comprovação de origem desses valores, aplicando-se a eles a presunção legal de omissão de rendimentos*”.

Requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente Recurso Especial para reformar o acórdão atacado, a fim de que sejam reincluídos na base de cálculo do imposto de renda todos os rendimentos declarados em DIRPF, ou, subsidiariamente, ao menos aqueles declarados a título de rendimentos isentos ou não tributáveis, sujeitos à tributação exclusiva na fonte e as receitas da atividade rural.

Cientificado dos acórdãos de recuso voluntário e de embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 21/09/2018 (fl. 2846), o Sujeito Passivo, em 08/10/2018 (fl. 2848), apresentou o Recurso Especial de fls. 2874/2908) que, por força do despacho de fls. 2950/2968 teve seu seguimento negado. Na mesma data, foram apresentadas as contrarrazões de fls. 2849/2869, em que se alega o que segue:

Conhecimento

- dos requisitos de admissibilidade de recurso especial, o de maior relevância refere-se à necessária constatação de que o acórdão recorrido tenha dado interpretação à lei tributária diversa daquela dada por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF;
- no caso em tela, não logrou a Fazenda Nacional cumprir o requisito em apreço, pois os paradigmas apresentados pela Procuradoria referem-se a aspectos fáticos distintos do lançamento em questão;
- como se constata do relatório do Acórdão Paradigma n.º 106-16.977, o lançamento decorre da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas em conta de titularidade do contribuinte e da falta de recolhimento de IRPF devido à título de carnê-leão;
- o presente caso, por sua vez, possui aspectos fáticos distintos, vez que se limita a receitas oriundas de atividade rural recebidas em conta de titularidade do Recorrido e de suas irmãs Ilca Maria Estevão de Oliveira Lira, Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, bem como depósitos bancários de origem não identificada. Além disso, importa destacar que no caso em comento o Recorrido não estava sujeito ao recolhimento do IRPF a título de carne-leão.

- não bastasse isso, o Acórdão Paradigma n.º 106-16.977 tem como premissa fática o fato de o contribuinte não ter identificado no rol dos valores omissos aqueles que foram declarados no ajuste anual, o que não ocorreu no caso em apreço;
- como expressamente constatado na decisão desafiada, o Recorrente: *“(…) comprovou a origem das receitas auferidas e das despesas incorridas, assim como a relação de parceria mantida com seus familiares”*, sendo que, melhor sorte não teve a Autoridade Fiscal, vez que *“(…) não apontou vícios nas notas fiscais de venda de produtos rurais emitidos pelo recorrente, bem como eventual inexistência dos clientes para os quais foram emitidas as notas”*;
- da mesma forma, em relação ao Acórdão Paradigma n.º 9202-003.901, a Fazenda Nacional também não logrou êxito ao cumprir o requisito em apreço, pois o paradigma apresentado refere-se a aspectos fáticos distintos do lançamento em questão;
- isso porque, como se constata do Relatório do Acórdão Paradigma n.º 9202-003.901, o lançamento decorre da omissão de rendimentos e da falta de recolhimento de IRPF devido à título de carnê-leão;
- diverso do paradigma colacionado, como já esclarecido, o presente caso limita-se a receitas oriundas de atividade rural, bem como a depósitos bancários de origem não comprovada em contas de titularidade do Recorrido e de suas irmãs Ilca Maria Estevão de Oliveira Lira, Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, sendo que o Recorrido não estava sujeito ao recolhimento do IRPF a título de carne-leão;
- nada obstante a isso, o paradigma em questão traz como premissa que a declaração de valores isentos, de tributação exclusiva ou como receitas de atividade rural, não tem o mesmo efeito da presunção legal de que não se deve trazer a tributação valor que já tenha a ela sido oferecido, aplicando-se a esses casos a regra geral de comprovação de origem por documentação específica;
- ocorre que, como restou assentado no acórdão recorrido, *“Assiste razão ao recorrente sobre a existência de duplicidade da exigência, considerando que foram confirmados os recursos reclassificados (que haviam sido declarados como atividade rural, mas que foram tributados normalmente, em razão da descaracterização da atividade rural)”*;
- não há similitude fática no presente caso, pois, como demonstrado a exaustão a autuação levada a efeito não é equiparável à constante do paradigma eleito;
- no presente caso, o Recorrido não somente comprovou a origem, mas também demonstrou de forma inequívoca o oferecimento dos valores à tributação, de modo o Acórdão Paradigma carece de similitude fática também neste ponto, vez que este traz caso em que o contribuinte recorrido não logrou êxito em comprovar a origem dos rendimentos de atividade rural, o que não é o caso dos presentes autos;
- o Recorrente cotejou todos os valores depositados que são referentes a receitas advindas da atividade rural e relacionou os depósitos com as respectivas notas fiscais, individualizando-os;
- corrobora com isso o fato de que, não só pela somatória de valores das Notas Fiscais é possível constatar a origem, mas também pela data de emissão e pelo destinatário;

- importante frisar que em alguns casos, não foi preciso verificar a soma dos valores das notas, pois apenas uma Nota Fiscal comprova a origem;
- contudo, a aferição da efetividade da comprovação dos valores objeto de exclusão da base de cálculo não pode ser aferida nessa fase processual, uma vez que o Recurso Especial interposto em relação a esse ponto foi inadmitido;
- evidente, portanto, que o Acórdão Paradigma n.º 9202-003.901, em verdade, milita em favor do Recorrido, haja vista que não restam dúvidas de que as receitas questionadas referem-se à prática de atividade rural devidamente comprovada pelo Recorrido;
- as diferenças fáticas entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma impedem o conhecimento do Recurso Especial do Procurador, conforme entendimento pacificado nesse Tribunal Administrativo;
- considerando a ausência de divergência jurisprudencial, especialmente em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, impõe-se o não conhecimento do apelo recursal;

Mérito

- O acórdão recorrido, acertadamente, reconheceu que os valores declarados oportunamente a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, transitam igualmente pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo tais valores serem excluídos da base de cálculo da presente autuação;
- segundo essa decisão, *“além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimento tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado”*;
- a fundamentação do acórdão recorrido, nesta parte, é absolutamente irretocável, já que baseada nas provas apresentadas e na mais correta jurisprudência do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- isso porque, como se infere do Auto de Infração, o Recorrido teria incorrido em duas infrações distintas, quais sejam: i) glosa de receitas de atividade rural; e ii) omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada no ano de 2010;
- considerando que quatro pessoas físicas eram co-correntistas, o referido valor foi dividido em quatro, restando a quarta parte dos valores objeto da autuação relacionada aos depósitos bancários;
- da análise das planilhas de fls. 1201/1206 e da narrativa constante do Termo de Verificação Fiscal, infere-se que os valores dos rendimentos de depósitos bancários de origem não comprovada decorrem de autuação lavrada contra sua irmã Ilca Maria Estevão de Oliveira Lira;
- no Item 001 do Auto de Infração, ao glosar as receitas de atividade rural, o Fiscal autuante transportou os valores declarados pelo Recorrente como decorrentes de atividade rural para a tributação normal, ou seja, como se receita qualquer fosse, submetida à tributação normal;
- ocorre que ao incluir na base de cálculo do Item 002 do lançamento a totalidade das movimentações financeiras mantidas pelo Recorrente e, no Item 001, tributar

todas as receitas informadas como de atividade rural já declaradas como se receitas normais fossem, o Fiscal autuante incorreu em evidente duplicidade no lançamento, pois é evidente que uma está contida na outra;

- tendo havido a autuação por depósitos bancários cuja origem não teria sido comprovada, é essencial que se considere que a totalidade das movimentações financeiras do Recorrente foi identificada pelas Autoridades Fazendárias, pelo que seria impossível a convivência dessa autuação com a autuação por requalificação da tributação de rendimentos já declarados pelo contribuinte;

- na base de cálculo adotada para o lançamento do IRPF sobre rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, o Fisco incluiu receitas de atividade rural do Recorrente que foram submetidas à incidência do IRPF (normal) no item 1 do Auto de Infração (glosa de receitas de atividade rural). Tal fato é comprovado pela planilha explicativa e respectivos documentos;

- se os rendimentos de atividade rural já estão sendo tributados pela tributação normal em razão da glosa das receitas, a tributação dos mesmos valores no lançamento do IRPF sobre a suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada representa evidente tributação em duplicidade;

- as receitas de atividade rural levadas à tributação, seja aquela levada a efeito pelos contribuintes, seja a levada a efeito pela fiscalização, deve servir de origem para as movimentações financeiras e, dessa forma, certamente impactará a base de cálculo da autuação por depósitos bancários;

- o mesmo se diga em relação aos demais rendimentos apontados em declaração de rendimentos;

- é essencial lembrar que a autuação por depósito bancário levou em consideração conta mantida em conjunto com seus irmãos, dentre eles a Sra. Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende;

- contra a Sra. Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende foram glosadas receitas de atividade rural, ensejando a tributação destas receitas pelo IRPF alíquota progressiva;

- desse modo, dos valores adotados como base de cálculo no lançamento do IRPF sobre omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada da Sra. Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende foram tributadas em duplicidade;

- comprovado que grande parte dos depósitos realizados na conta 3.004-P se referem à receitas de atividade rural, as quais foram glosadas pelo Fiscal autuante, ensejando a incidência do IRPF normal (alíquota progressiva), e ainda, que estas mesmas receitas foram também submetidas à incidência do IRPF em razão da suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, logo se conclui pelo evidente lançamento em duplicidade, o que acarreta a nulidade do Auto de Infração, ou, no limite, exclusão da duplicidade no item de depósito bancário;

- como dito, e facilmente depreendido da análise dos lançamentos efetuados nos processos n.º 10166.722067/2014-73 e n.º 10166.721567/2014-98 (documento 11 - Auto de Infração de Ilca Maria Estevão De Oliveira Lira e de Fernanda Meireles

Estevão de Oliveira Resende), os rendimentos oriundos de atividade rural foram assim declarados pelos demais co-titulares da conta, quando o caso;

- nada obstante, a fiscalização tributou todos os depósitos bancários, nos quais obviamente estavam incluídos aqueles já declarados, em sua integralidade, o que foi afastado pelo Colegiado recorrido;

- sobre esse aspecto, não há como desconsiderar os recursos oriundos de atividade rural devidamente declarados como origem das movimentações financeiras;

- além disso, elaborou-se uma planilha na qual constam todos os depósitos considerados omitidos, a natureza da operação e a documentação comprobatória da origem;

- nessa planilha, estão discriminados quais depósitos estão relacionados à atividade agrícola;

- do teor dessa planilha é possível identificar as origens dos recursos, pelo que não pode prosperar o argumento do Recorrente acerca dos recursos movimentados;

- nesse passo, além da duplicidade em relação às demais pessoas físicas, que de fato exerceram atividade rural e declararam tais rendimentos (Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende), os valores foram em outra duplicidade (triplicidade) imputados ao Recorrente, razão pela qual, devem ser mantidos exonerados dos presente lançamento;

- quanto ao argumento do segundo paradigma, como se demonstrou, a determinação de tributação da atividade rural como rendimento normal partiu da própria fiscalização;

- assim, uma vez o contribuinte tendo logrado êxito em manter a sua tributação como atividade rural, é de rigor que seja reconhecida a impossibilidade de a autoridade fiscal manter tais rendimentos como se fossem tributáveis por depósitos bancários, uma vez que esses também foram devidamente identificados como oriundos da atividade rural do recorrido;

- não se trata da consideração desse recurso como origem pura e simplesmente. O Acórdão recorrido avaliou a documentação e reconheceu a origem desses recursos, o que legitimou a decisão tal qual aplicada;

- estando devidamente comprovado que os depósitos se referem a três grupos de operações, a saber: (i) Rendimentos oriundos de Resgates de Aplicações em Clubes de Investimento; (ii) Rendimentos oriundos da prática de atividade rural própria e pelos irmãos do Recorrido; e (iii) Outros rendimentos oriundo tanto de estornos bancários como de transferência entre contas de mesma titularidade, bem como que foram oferecidos à tributação, seria irrazoável entender que os rendimentos informados na declaração de ajuste anual não tenham transitado pelas contas bancárias;

- nesse passo, a redação do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 é clara no sentido de que a omissão de receita/rendimento é caracterizada quando, regularmente intimado o titular, este não comprove a origem dos recursos;

- assim, tendo sido comprovada a causa dos rendimentos creditados em conta conjunta com suas irmãs, bem como que parte destes valores foram levados a tributação através de declaração de ajuste anual, outra conclusão não há, senão que esses valores não correspondem a omissão de receita/rendimentos prevista no dispositivo alhures;

- na tentativa de reverter o acórdão recorrido a Fazenda Nacional claudica ao argumentar que “(...) no voto condutor não é explicitado quais depósitos bancários, especificadamente, foram considerados como de origem comprovada pelo valor declarado como rendimento em DAA;

- isso porque, a Conselheira Relatora é clara ao afirmar que:

*“Assiste razão ao recorrente sobre a existência de duplicidade da exigência, considerando **que foram confirmados os recursos reclassificados** (que haviam sido declarados como atividade rural, mas que foram tributados normalmente, em razão da descaracterização do exercício da atividade rural).”*

- cotejou todos os valores depositados que são referentes a receitas advindas da atividade rural e relacionou os depósitos com as respectivas notas fiscais, individualizando-os;

- nesse contexto, não prospera a afirmação da Fazenda Nacional em que aduz: “(...) não pode ser simplesmente excluído da base de cálculo do IRPF o valor declarado, porque não foi associado a depósitos bancários específicos sobre os quais vige presunção de receita omitida”;

- o que não é crível é acreditar que o Recorrido teria movimentado todos os seus rendimentos declarados à margem das contas bancárias;

- não há qualquer indício de prática indevida nesse sentido por parte da Recorrida, razão pela qual teve provido seu recurso nesse ponto;

- a Relatora tomou o cuidado de avaliar a documentação apresentada para formar a sua convicção sobre o tema;

- tanto é assim que o acórdão recorrido foi claro ao fundamentar que:

(...) a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de mitigar o rigor da ANÁLISE individualizada dos créditos, permitindo, por exemplo, que os rendimentos informados nas declarações de ajuste anual da pessoa física, desde que não expressamente vinculados aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois nesse caso seriam excluídos pela própria fiscalização, sejam excluídos em bloco. Neste sentido, cito os Acórdãos n.º 210200.430 (2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 03/12/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, por unanimidade; 220200.415 (2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 04/02/2010, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, por maioria.

- à luz do trecho acima outra conclusão não há, senão que resta mitigada o rigor da análise individualizada dos créditos pelos Julgadores, desde que vinculados a depósitos bancários de origem comprovada, como no presente caso, razão pela qual é imperiosa a manutenção do acórdão desafiado;

- a Procuradoria limitou-se a reproduzir de forma reiterada que as origens dos valores levados a tributação não foram comprovados, sem ao menos refutar a inidoneidade e/ou origem da vasta documentação colacionada;

- no mesmo sentido, restou sedimentado no voto da Relatora a respeito das provas carreadas pelo Recorrido sobre a veracidade dos rendimentos oriundos de atividade rural;

- como visto, não há que se falar em dúvida com relação ao fato de o valor declarado corresponder aos depósitos bancários autuados, menos ainda que eventual existência dessa, o que não ocorre no presente caso, opera em favor do Fisco;

- a redação do art. 142 do Código Tributário Nacional é expressa no sentido de exigir que o lançamento tributário seja claro, preciso e correto acerca de todos os critérios do antecedente e do consequente da regra matriz de incidência tributária, não cabendo a Autoridade Fiscal operar com base em meras presunções;
- ao impor a verificação da “ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”, o art. 142 do Código Tributário Nacional, implicitamente, exige que a autoridade competente para a prática do lançamento identifique todos os critérios da materialidade do tributo, bem como que, de fato, tal fato gerador tenha ocorrido;
- caso estes elementos não sejam identificados pela autoridade, ou não o seja corretamente, restará evidente a violação do aludido dispositivo citado;
- no caso, tendo restado incontroverso pelo acórdão recorrido que: i) o Contribuinte comprovou a origem das receitas auferidas e das despesas incorridas; ii) esta foram levadas a tributação através de Declaração de Ajuste Anual; e iii) a Fazenda Nacional não questionou/provov a inidoneidade dos elementos probatórios apresentados, deverá ser mantida integralmente a decisão *a quo* que expressamente decidiu nesse sentido.

Requer, por fim, seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se o acórdão recorrido na parte em que deu provimento ao recurso voluntário.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

Considerações Iniciais

Antes de adentrar a análise quanto ao conhecimento e ao mérito do apelo recursal, importa fazer algumas considerações que entendo necessárias à correta delimitação da lide.

De início, importa ressaltar que estamos diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional e que os argumentos trazidos em sede de contrarrazões pelo Contribuinte acerca de hipotética nulidade do Auto de Infração não têm o condão de restabelecer qualquer discussão a esse respeito, motivo pelo qual essa questão não será objeto de qualquer tipo de exame.

Do mesmo modo, não serão feitas considerações a respeito de aspectos relacionados a processos que envolvem outros cotitulares das contas bancárias que deram azo ao presente lançamento, na parte relativa a depósitos de origem na identificada, considerando-se que a discussão a esse respeito deve ser feita por ocasião da análise dos processos que envolvem especificamente cada um desses cotitulares.

Por outro lado, o Recurso Especial de Divergência é de cognição restrita, portanto, a decisão aqui adotada cinge-se às matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e não respalda aspectos do acórdão do Colegiado Ordinário que sejam alheios ao apelo em discussão.

Cumpra-se destacar ainda que o presente lançamento trata de omissão de rendimentos e abrange as duas questões a seguir especificadas:

- constatação de rendimentos classificados indevidamente na Declaração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - DIRPF; e
- omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais, segundo o Fisco, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em relação à parte do lançamento atinente à reclassificação de rendimentos informados em DIRPF, o Colegiado *a quo* concluiu pela inexistência de comprovação de inidoneidade das provas apresentadas e manteve classificação descrita nas Declarações de Ajuste apresentadas pelo Contribuinte com relação aos rendimentos informados como provenientes da atividade rural. Contudo, em razão de irregularidade na escrituração do Livro Caixa, entendeu-se pelo arbitramento de 20% da receita bruta. A matéria não integra o presente apelo.

No que atina aos depósitos bancários de origem não comprovada, o recurso voluntário foi parcialmente provido para:

- a) reconhecer a comprovação da origem dos valores depositados em conta relativos aos Resgates de Aplicações de Luiz Eduardo e Luíza M. E. de Oliveira; dos Resgates de Aplicações depositados na conta 3.004-P relativos aos cotitulares; dos depósitos relativos aos arrendamentos e do depósito no valor de R\$ 110.000,00 referente à venda de um pulverizador;
- b) excluir da planilha de depósitos objeto da autuação os estornos bancários, transferências de mesma titularidade e cheques devolvidos, os valores constantes da planilha realizada pela fiscalização referentes a conta bancária diversa da conta 3.004-P; e
- c) excluir da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada os rendimentos efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e exclusivamente na fonte.

Nesse ponto, não estão em discussão os aspectos relacionados aos itens “a” e “b”, a respeito das quais o acórdão recorrido, por meio do exame das provas apresentadas, entendeu por prover o recurso voluntário e não houve manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em sentido contrário.

Portanto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional insurge-se unicamente contra a parte da decisão ordinária referente à exclusão, da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, dos valores declarados como tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte ou, ainda, Receitas da Atividade Rural.

Conhecimento

Inferir o Sujeito Passivo que a Fazenda Nacional não logrou comprovar a divergência em razão dos aspectos fáticos retratados nos acórdãos recorrido e paradigmas referirem-se a aspectos fáticos distintos. De acordo com as contrarrazões, no Acórdão Paradigma

n.º 106-16.977, o lançamento decorre da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas em conta de titularidade do contribuinte e da falta de recolhimento de IRPF devido à título de carnê-leão. Já a decisão desafiada refere-se a receitas oriundas de atividade rural recebidas em conta de titularidade do Contribuinte e de suas irmãs, bem assim a depósitos bancários de origem não comprovada, além do que, o Recorrido não estava sujeito a recolhimento de IRPF a título de carnê-leão.

Infere-se ainda que o primeiro Paradigma tem como premissa o fato de o contribuinte não haver identificado, no rol dos valores omitidos, aqueles declarados no ajuste anual, o que não teria ocorrido no caso em apreço.

Quanto ao Paradigma n.º 9202-003.901, aduz que espelha situação em que o lançamento decorre de omissão de rendimentos e de falta de recolhimento de carnê-leão, sendo que o a decisão fustigada limitar-se-ia a receitas advindas da atividade rural e a depósitos de origem não comprovada de titularidade do Contribuinte e de suas irmãs e não faz apontamentos quanto a sujeição ao recolhimento de IRPF a título de carnê-leão.

Aduz ainda que esse último paradigma traz como premissa que a declaração de valores isentos, de tributação exclusiva ou como receitas de atividade rural, não tem o mesmo efeito da presunção legal de que não se deve trazer a tributação valor que já tenha a ela sido oferecido, aplicando-se a esses casos a regra geral de comprovação de origem por documentação específica. Diversamente, na situação em tela, teria cotejado, de forma individualizada, todos os valores referentes a receitas advindas da atividade rural e relacionado os depósitos com as respectivas notas fiscais.

Nesse contexto, o Acórdão Paradigma n.º 9202-003.901 militaria em favor do Recorrido, uma vez que não restariam dúvidas de que as receitas questionadas se referem à prática de atividade rural devidamente comprovadas.

Sem razão o Sujeito Passivo com relação esse ponto.

Friso, diferentemente do que defende o Contribuinte, que a similitude fática verifica-se pela análise das situações que envolvem a infração sujeita a recurso especial, e não pela existência, ou não, de lançamentos efetuados por razões diversas. Desse modo, fatos relacionados nos paradigmas que envolvam infrações diferentes das que são tratadas na decisão recorrida (como, por exemplo, a sujeição ao recolhimento de IRPF a título de carnê-leão), não têm o condão de caracterizar ou descaracterizar a necessária similitude fática.

De outro eito, o Recurso Especial da Fazenda Nacional restringe-se à parte da decisão ordinária referente à exclusão, da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, dos valores declarados como tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte. Nesse ponto, o trecho da ementa da decisão desafiada, que abaixo se reproduz, é absolutamente claro:

RENDIMENTOS CONFESSADOS. TRÂNSITO PELAS CONTAS DE DEPÓSITOS.
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO.
POSSIBILIDADE.

É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, transitam, igualmente,

pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (Grifou-se)

Adotando critério de interpretação diametralmente oposto, o Acórdão n.º 106-16.977 é no seguinte sentido:

Ementa: IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021/90. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

[...]

RENDIMENTOS CONSTANTES NA DECLARAÇÃO ANUAL -COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS -NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS E VINCULAÇÃO AOS RENDIMENTOS DECLARADOS - ÔNUS DO RECORRENTE - A mera confissão de rendimentos na declaração de ajuste anual não é meio hábil, por si só, para comprovar a origem de depósitos bancários presumidos como renda. Mister individualizar e vincular cada depósito aos rendimentos declarados. (Grifou-se)

Assim, considero irretocáveis as considerações insertas no despacho de admissibilidade do apelo fazendário de que os acórdãos recorrido e paradigma, conquanto enfrentem a mesma matéria (possibilidade de exclusão, da base de cálculo de depósitos bancários sem comprovação de origem, de rendimentos declarados), chegaram a conclusões em sentido diverso. Confira-se:

[...] enquanto o acórdão recorrido admitiu a exclusão dos valores declarados a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e receitas de Atividade Rural, independentemente de vinculação individualizada entre esses rendimentos e os depósitos bancários, o paradigma considera que tal exclusão estaria condicionada à comprovação do vínculo entre os depósitos e os rendimentos.

Desse modo, restou claramente demonstrado o dissenso jurisprudencial em relação à matéria “a” – **exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários sem comprovação de origem, dos rendimentos declarados a título de tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e das receitas da Atividade Rural, independentemente de correlação entre as fontes e os depósitos.**

O mesmo se pode afirmar em relação ao Acórdão n.º 9202-003.901 que, também tratando de comprovação de origem de depósitos bancários, entendeu que a declaração de valores a título de rendimentos isentos ou não tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou receitas da atividade rural, não tem o efeito de comprovação de origem desses valores e não se prestam a afastar a presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996. Segundo consta da ementa de referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF

Exercício:2007

Considera-se como comprovação de origem, para valores creditados em conta de depósito, o oferecimento de valor equivalente ao fisco, em Declaração anual de Ajuste de IRPF, a título de Rendimentos Tributáveis. Por outro lado, a declaração de valores a título de Rendimentos Isentos ou não Tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou, ainda, Receitas da Atividade Rural, não tem o efeito de comprovação de origem desses valores, aplicando-se a eles a presunção legal de omissão de rendimentos. (Grifou-se)

Ademais, as diferentes premissas entre esse paradigma, Acórdão n.º 9202-003.901, e o acórdão recorrido, a que refere o Sujeito Passivo no item 30 e seguintes de suas Contrarrazões, longe de caracterizar situação fática distinta entre os acórdãos, é, diferentemente, a própria caracterização da divergência apontada pela Fazenda Nacional quanto à matéria ‘b’ – **“alternativamente à tese anterior, os valores relativos a rendimentos isentos ou não tributáveis, sujeitos a tributação exclusiva na fonte e as receitas de Atividade Rural não podem ser considerados para comprovação da origem dos depósitos bancários”**. Tal fato é facilmente aferível, a partir da passagem extraída do item 3 do acórdão recorrido, denominado “Da duplicidade do lançamento”, em que se conclui:

Portanto, sobre tal alegação, dou provimento ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada os rendimentos efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte.

Por todas essas razões, entendo que o Recurso Especial deve ser conhecido.

Mérito

No mérito, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito a exigência de Imposto sobre a Renda Pessoa de Física, com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem, referente ao ano-calendário 2010, conforme discriminado na planilha de fls. 1266/1271.

Esclareço mais uma vez, por oportuno, que aqui não se discute os valores em relação aos quais, com base nos elementos de prova carreados aos autos, o Colegiado *a quo* entendeu comprovada a origem dos depósitos.

O tema em discussão, repise-se, cinge-se à exclusão, da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, dos rendimentos efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e tributado exclusivamente na fonte ou, ainda, Receitas da Atividade Rural.

Sobre o assunto, em sede de normas gerais, o art. 43 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), estabelece como fato gerador do imposto de renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda). Vejamos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

No mesmo sentido, o § 1º do art. 3º Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dispõe:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

De se observar que, além dos valores compreendidos no conceito de renda, o imposto alcança ainda os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

No caso sob análise, têm-se que a Fiscalização constatou a ocorrência de acréscimos patrimoniais decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada. Com relação essa modalidade de depósitos, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos 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.

[...]

Consoante abordado no acórdão recorrido, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Referida presunção impõe o lançamento do imposto correspondente quando o titular de conta bancária não comprove, mediante documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos que lhe tenham sido creditados.

Veja-se que, na hipótese referida no **caput** do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o ônus probatório decorrente da presunção legal de omissão de rendimentos reverte-se em desfavor do contribuinte, o qual necessita comprovar a origem jurídica dos rendimentos transitados por suas contas bancárias para se elidir da tributação. Trata-se, pois, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo sua produção.

Assevere-se que a presunção legal de omissão de rendimentos somente pode ser afastada quando são trazidos aos autos elementos de prova que permitam a identificação da fonte do crédito, o seu valor e a data além, principalmente, da demonstração inequívoca da causa pela qual os créditos foram efetuados na conta bancária do autuado.

No presente caso, o Sujeito Passivo foi intimado e reintimado pela Fiscalização a prestar esclarecimentos que pudessem indicar a origem dos valores que transitaram em conta bancária mantida em conjunto com suas irmãs e não apresentou justificativa alguma. Tal fato encontra-se claramente consignado nos excertos do Termo de Verificação que a seguir se transcreve:

Tendo a intimação sido recebida pelo contribuinte em 25/02/2014 (AR às fls. 1.207 a 1.208), e não tendo, o mesmo, no prazo estabelecido, apresentado resposta ou qualquer esclarecimento, sequer tendo entrado em contato com a fiscalização da Receita Federal, lavrou, esta, Termo de Reintimação Fiscal, em 26/03/2014 (fls. 1.209 a 1.216), com o mesmo teor da intimação original, com diferença apenas do prazo de resposta, alterado para 05 (cinco) dias do recebimento da reintimação.

Recebida a reintimação pelo contribuinte em 27/03/2014 (AR às fls. 1.217 a 1.218), e não tendo, no prazo estabelecido, apresentado resposta ou qualquer esclarecimento, sequer tendo entrado em contato com a fiscalização da Receita Federal, os créditos constantes das planilhas anexas às intimação e reintimação foram considerados como não comprovados, sendo que a tributação ocorreu dividida igualmente entre todos os correntistas da conta bancária em referência.

Em virtude disso, cumpre asseverar, de início, que é absolutamente descabido o argumento apresentado em sede de contrarrazões segundo o qual a Fiscalização teria agido em desacordo com o art. 142 do CTN. Ao revés disso, não houve vício de legalidade no lançamento, haja vista que a Autoridade Autuante – tendo constatado a existência de depósitos não identificados em contas bancárias do Sujeito Passivo, sem que esse esboçasse interesse algum em demonstrar a origem dos valores respectivos, no intuito de se elidir da presunção legal – efetuou o lançamento do crédito tributário correspondente, nos estritos termos do § 4º do art. 142 da Lei nº 9.430/1996, em consonância com o inciso II do art. 43 do CTN e com o § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988.

Retornando-se ao caso *sub examime*, o recurso voluntário foi parcialmente provido para, dentre outros, para excluir da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente

de depósitos bancários de origem não comprovada aqueles efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e tributado exclusivamente na fonte.

A Fazenda Nacional, por sua vez, infere que tal exclusão não poderia ser efetuada de forma genérica, havendo-se de observar a origem dos depósitos individualizadamente. Como tese alternativa, defende que os valores relativos a rendimentos isentos ou não tributáveis, sujeitos a tributação exclusiva na fonte e as receitas de Atividade Rural não podem ser considerados para comprovação da origem dos depósitos bancários.

A respeito do tema, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se firmado no sentido de que, apesar da não identificação individualizada dos depósitos com os rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual – DAA, a exclusão dos valores oferecidos a tributação mostra-se admissível, sob o fundamento de que, se o Contribuinte movimentar os rendimentos omitidos nas suas contas bancárias, não haveria de deixar de fazê-lo em relação aos rendimentos declarados.

Do ponto de vista prático, o objetivo da exclusão dos valores declarados na DAA, da base de cálculo do lançamento fundado no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 (depósitos bancário de origem não comprovada) é evitar que haja dupla tributação. Contudo, à luz desse entendimento, o raciocínio somente pode ser aplicado aos rendimentos que, sem sombra de dúvida, foram oferecidos ao fisco como tributáveis.

Nesse sentido, não é admissível a exclusão de valores que, mesmo tendo sido informados na Declaração de Ajuste Anual, não tenham sido efetivamente tributados pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

A respeito do tema, trago à colação o Acórdão n.º 9202-003.901, de 12/04/2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

No Recurso Especial de divergência, o fulcro da discussão é acerca dos valores informados a título de receitas da atividade rural. Na decisão recorrida, o colegiado entendeu que a totalidade desses valores deve ter transitado pelas contas bancárias do fiscalizado e determinou sua exclusão da base de cálculo dos tributos lançados em função da presunção legal de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada. Por sua vez, a Fazenda Nacional entende que, para exclusão da base de cálculo do tributo lançado, não bastaria essa declaração, devendo haver documentação comprobatória específica, para indicação da origem de cada depósito identificado.

Feitas as considerações acima, inicio colocando meu entendimento, de que os valores tributáveis informados na Declaração de Ajuste Anual, pelo contribuinte, é que devem ser excluídos do total de depósitos em conta-corrente, para fins de apuração dos rendimentos omitidos por depósitos bancários de origem não comprovada.

Esse entendimento decorre da premissa de que a presunção legal instituída pelo Art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, tem por objetivo trazer à tributação os valores depositados em conta corrente do sujeito passivo, para os quais não haja comprovação de origem. Em outras palavras, aceitando-se a possibilidade, a ser comprovada pelo sujeito passivo, de que um depósito possa ter ocorrido por motivos que não impliquem tributação, na falta da comprovação, considera-se que o depósito enseja rendimentos a

serem tributados. Ora, o oferecimento de valores ao fisco, como rendimentos tributáveis, na declaração, por parte do sujeito passivo, tem exatamente o efeito buscado pela norma.

Saliente-se que a pessoa física não tem a obrigação de manter contabilidade completa e, com isso, tem dificuldades em identificar cada operação, podendo inclusive receber valores de terceiros ao longo de cada mês, para seu oferecimento ao fisco - em conjunto - nas datas definidas pela legislação.

Não se deve trazer à tributação um valor que já tenha sido a ela oferecido. Portanto, entendo que a própria declaração em DIRPF, com valores oferecidos ao fisco como rendimentos tributáveis, seja documentação hábil e idônea para confirmar que os depósitos, até o montante declarado: (i) ensejam rendimentos a serem tributados e (ii) que eles foram devidamente tributados pelo contribuinte.

Cumpra referir que este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão 9202-002.926, da relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, a seguir reproduzida:

ASSUNTO.IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF

Exercício:2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM BASE DE CÁLCULO -EXCLUSÃO

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente.

Recurso especial negado.

Por outro lado, não se pode – de forma apressada – concluir que qualquer valor constante da Declaração Anual de Ajuste (DIRPF) tenha o condão de afastar a presunção de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não identificada.

Repara-se que a declaração de valores como isentos, de tributação exclusiva ou como receitas da atividade rural, não tem o mesmo efeito da presunção legal, de trazer à tributação os montantes transitados por conta-corrente. Portanto, para eles aplica-se a regra geral, de comprovação de origem por documentação específica, como, por exemplo:

- no caso de lucros ou dividendos isentos distribuídos, a correspondente documentação da pessoa jurídica, confirmando a existência dos lucros e sua efetiva distribuição ao sujeito passivo;

- no caso de aplicações financeiras com tributação exclusiva na fonte, a correspondente documentação da instituição financeira, confirmando a ocorrência da aplicação e o efetivo recebimento dos correspondentes valores; e

- no caso de receitas da atividade rural, a documentação confirmando o recebimento dos valores e a comprovação da correspondente dedução das despesas a ela relacionadas. (Grifou-se)

Embora já tenha trilhado por caminho semelhante ao delineado no Acórdão n.º 9202-003.901, refletindo melhor a respeito do tema, entendo que esse raciocínio não deve ser aplicado de forma indiscriminada. Em se tratando de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sobretudo daqueles sujeitos a retenção de IRPF ou de contribuição destinada à Previdência Social, embora admita a hipótese de que esses tenham transitado pelas contas bancárias do contribuinte, depreendo ser absolutamente improvável que a Fiscalização os inclua entre os depósitos tidos como de origem não comprovada. Além do que, caso isso venha a ocorrer, não há maiores dificuldade por parte do autuado em comprovar a origem e causa de tais pagamentos.

Nesse sentido, entendo que a DIRPF, com declaração de valores oferecidos ao Fisco como rendimentos tributáveis, pode até ser considerada documentação hábil e idônea para confirmação de origem dos depósitos, mas esse abrandamento da norma que trata da presunção de omissão de rendimentos estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 não pode se estender a valores declarados como recebidos de pessoas jurídicas, sobretudo, reitere-se, quando tais valores submetem-se a retenção na fonte de IRPF ou de contribuição destinada à Previdência Social, como no caso do valores recebidos a título de rendimentos tributáveis das empresas GEAC CONSTR. INCORP. LTDA., CNPJ n.º 00.511.873/0001-69 e BRASÍLIA COMUNICAÇÃO LTDA., CNPJ n.º 33.477.670/0001-52.

Insta rememorar que o Auto de Infração decorreu i) da constatação pelo Fisco de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF como derivados da atividade rural; e ii) de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Em vista disso, o Contribuinte infere que, tendo havido a autuação por depósitos bancários, há de se considerar que a totalidade de suas movimentações financeiras foi identificada pelo Fisco, o que tornaria impossível a convivência dessa autuação com a autuação por requalificação da tributação de rendimentos já declarados. Prossegue arguindo que, se os rendimentos de atividade rural já estão sendo tributados pela tributação normal em razão da glosa das receitas, a tributação dos mesmos valores no lançamento do IRPF sobre a suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada representa evidente tributação em duplicidade.

Por outro lado, aduz que, uma vez tendo logrado êxito em restabelecer sua tributação como atividade rural, é de rigor que seja reconhecida a impossibilidade de a autoridade fiscal manter tais rendimentos como se fossem tributáveis por depósitos bancários, uma vez que esses também foram devidamente identificados como oriundos de operações agrícolas. O acórdão fustigado, segundo informa, teria avaliado a documentação carreada aos autos e reconhecido a origem desses recursos.

Sobre essas considerações, convém esclarecer que inexistem nos autos qualquer elemento de prova que possa indicar que todos os rendimentos considerados como omitidos pelo Sujeito Passivo tenham decorrido do exercício da atividade rural que afirma exercer. Tanto assim o é que o acórdão desafiado, embora tenha reconhecido que parte desses depósitos tiveram sua origem comprovada, excluindo-os do lançamento, manteve outra parte da autuação baseada na presunção de omissão de rendimentos em virtude de depósitos de origem não comprovada. Aliás, sequer há recurso admitido que possibilite a rediscussão desse tema, o que o torna definitivo na esfera administrativa.

Relativamente à asserção de que a decisão atacada teria reconhecido a origem de depósitos bancários relacionados à atividade rural a partir da avaliação de provas apresentadas no curso do processo administrativo, cumpre destacar que tal informação não é condizente com o que se extrai dos autos. Em que pese as alegações do Contribuinte, fato é que a exclusão dos valores relacionados à atividade rural, da base de cálculo do lançamento efetuado por presunção, decorreu do entendimento do Colegiado *a quo* de que devem ser expurgados da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários os valores efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte, tendo em vista que esses teriam transitado pelas contas bancárias avaliadas, ou seja, não houve a indicação de provas aptas a comprovar a origem e a causa dos depósitos. Senão vejamos trechos de referido acórdão a respeito do tema:

3. Da duplicidade do lançamento

Destaco que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de mitigar o rigor da análise individualizada dos créditos, permitindo, por exemplo, que os rendimentos informados nas declarações de ajuste anual da pessoa física, desde que não expressamente vinculados aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois nesse caso seriam excluídos pela própria fiscalização, sejam excluídos em bloco. Neste sentido, cito os Acórdãos n.º 210200.430 (2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 03/12/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, por unanimidade; 220200.415 (2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 04/02/2010, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, por maioria.

A questão é que não parece plausível defender que somente os rendimentos informados na declaração de ajuste anual não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias. Ora, é razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

[...]

Portanto, sobre tal alegação, dou provimento ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada os rendimentos efetivamente declarados como tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte.

[...]

5. Da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada

[...]

No que se referem aos depósitos bancários vinculados à atividade rural, cabe destacar que os depósitos relativos ao recorrente já serão excluídos, em razão da alegação de duplicidade do lançamento, considerando os valores declarados como decorrentes da atividade rural.

[...] (Grifou-se)

De outra parte, embora não concorde com o juízo veiculado no *decisum* sob confronto, não se pode olvidar que o Colegiado ordinário reconheceu ter restado comprovado o desenvolvimento de atividade rural, tal como declarada pelo Contribuinte. Além do que, não foi devolvida a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais a discussão a respeito dessa matéria

Em vista disso, e considerando o raciocínio desenvolvido acima de que, à exceção dos valores recebidos de pessoa jurídica sujeitos a retenção na fonte de IRPF ou de contribuições destinadas à Previdência Social, é cabível a supressão, do lançamento formalizado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, somente dos rendimentos tributados na DAA, entendo que, no presente caso, deve ser restabelecida a presunção em relação aos valores relacionados a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, isentos e não tributáveis e sujeitos a tributação exclusiva/definitiva.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para reincluir, na base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem comprovação de origem, os rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, os rendimentos isentos e não tributáveis e os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho