



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728239/2012-51
ACÓRDÃO	2202-011.522 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FLAVIO ROGERIO DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do lançamento ou da Decisão Recorrida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

Na hipótese de contas mantidas em conjunto, o montante dos rendimentos omitidos será imputado a cada titular mediante a sua divisão pela quantidade de titulares.

Somente se sujeitam à tributação com base na legislação específica os recursos cuja origem for comprovada, de forma individualizada.

Não há reparos a fazer na determinação do crédito tributário, uma vez que o somatório dos créditos de origem não comprovada, de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), supera o montante de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) em todos os anos-calendário tratados no procedimento fiscal e verificado que foram excluídas da base de cálculo do imposto as transferências entre contas do sujeito passivo e cotitulares.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Comprovado que parte dos créditos bancários constitui receita da atividade rural exercida em condomínio, pela apresentação dos respectivos documentos fiscais, e verificado que não foram declaradas as receitas e despesas da referida atividade, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009, caracteriza-se a omissão de rendimentos, cuja base de cálculo é apurada por arbitramento, à razão de 20% (vinte por cento) das receitas identificadas, conforme previsto na legislação específica, atribuindo-se ao interessado o percentual estabelecido no contrato de constituição de condomínio rural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 412 a 421, referente aos anos-calendário de 2007 a 2009, para a constituição do crédito

tributário relativo ao imposto de renda pessoa física, no valor de R\$ 620.017,66, acrescido de multa de ofício de R\$ 465.013,24 e juros de mora calculados até outubro de 2012.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 413 e 414 que foram apuradas as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos da atividade rural (arbitramento do resultado).

Enquadramento legal: arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/1999; art. 1º , inciso II e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007; art. 1º , inciso III e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007 com a redação dada pela Lei nº 11.945/2009; - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s)

de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Enquadramento legal: arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/1999 e art. 58 da Lei nº 10.637/2002, combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/1966; art. 42 da Lei nº 9.430/1996; art. 1º , inciso I e parágrafo único, da Medida Provisória nº 340/06; art. 1º , inciso II e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007; art. 1º , inciso III e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007 com a redação dada pela Lei nº 11.945/2009.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 422 a 431, integrante do auto de infração, consignou-se o que segue, em resumo:

- em procedimento fiscal instaurado contra o Sr. José Ricardo da Silva, CPF nº 339.794.991-20, constatou-se que a referida pessoa mantinha contas bancárias em conjunto com o Sr. Flávio Rogério da Silva; - o contribuinte foi intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos valores creditados/depositados em contas-correntes nas quais figura como cotitular, arrolados nos Anexos I e II do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 14/10/2011 (fls. 26 a 34); - na sequência, foi o interessado intimado a apresentar, dentre outros elementos, os extratos bancários de contas-correntes, aplicações financeiras e cadernetas de poupança mantidas no período sob fiscalização (fls. 248 a 250); - ante a recusa de entrega dos extratos pelo contribuinte, sob a alegação de que o seu fornecimento representaria quebra de sigilo bancário (fls. 409 a 411), foram estes obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira – RMF, com fundamento no artigo 4º do Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 (fls. 251 a 383); - de posse de todos os extratos bancários, foi emitida intimação para que o contribuinte comprovasse com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e a natureza dos recursos creditados/depositados em suas contas-correntes, conforme relação constante dos Anexos I a III do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 384 a 392); - o contribuinte só apresentou a documentação contida nos anexos I e III, que se referiam às contas mantidas em conjunto (fls. 35 a 247); quanto ao Anexo II, que arrola os depósitos bancários

relativos à conta individual, nenhuma documentação foi apresentada; - o quadro a seguir discrimina as contas examinadas e os respectivos titulares, relacionando-as aos anexos ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, que individualizam os créditos bancários: (...)

- o contribuinte informou que exerce atividade rural em condomínio com seus irmãos José Ricardo da Silva e Eivanice Canário da Silva e, durante algum período, com seu pai Eivany Antônio da Silva, conforme contrato particular de constituição de condomínio agrícola apresentado (fls. 396 a 399), e que, no período fiscalizado, houve a exploração de café, laranja, borracha (látex), feijão e trigo;

- após análise da documentação coligida, elaborou-se planilha denominada "Depósitos bancários - Comprovação da Origem" (fls. 432 a 437), que integra o Termo de Verificação Fiscal, onde se pode verificar o que foi ou não comprovado pelo contribuinte, com a respectiva justificativa e a infração imputada a cada depósito bancário, quando for o caso;

- conforme discriminado na referida planilha, o contribuinte comprovou os seguintes depósitos:

- Transferência de recursos entre contas do próprio contribuinte e cotitulares, resgates de aplicações financeiras e empréstimos efetuados pelo próprio banco;
- Venda de café, laranja, borracha (látex), feijão e trigo, conforme notas fiscais que foram relacionadas aos respectivos depósitos bancários e planilha explicativa elaborada pelo autuado.

- os depósitos não comprovados e aqueles comprovados que não foram tributados deram origem às infrações descritas a seguir:

Depósitos bancários de origem não comprovada:

- na planilha "Depósitos Bancários - Origem Não Comprovada" (fls. 438 a 441), que integra o Termo de Verificação Fiscal, foram elencados os créditos referentes às seguintes situações:

- Depósitos em relação aos quais o contribuinte não apresentou nenhuma documentação e esclarecimento que pudessem comprovar a sua origem;
- Depósitos em relação aos quais, embora o contribuinte tenha apresentado justificativas, não foi apresentada documentação comprobatória que as respaldasse.

- enquadram-se nessa última categoria os depósitos justificados a título de factoring ou vendas provenientes da atividade rural exercida pelo contribuinte, cuja nota fiscal ou outro documento que comprovasse a operação não foram apresentados;

- apesar de o contribuinte alegar que as contas relacionadas nos Anexos I e III são utilizadas unicamente com a finalidade de movimentação de atividade rural, é necessária a comprovação individualizada da origem dos depósitos discriminados nos referidos anexos;

- nesse sentido, o artigo 6º da IN SRF 83/1991 enumera documentos usualmente utilizados na atividade rural que podem ser acatados como prova das receitas da atividade rural;
- a tabela a seguir consolida os montantes dos depósitos bancários de origem não comprovada: (...)
- no caso das contas de depósito mantidas em conjunto, cujos titulares apresentaram declarações de rendimentos em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos deverá ser imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares (art. 58 da Lei nº 10.637/2002, que acrescentou o § 6º ao art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e art. 1º, § 2º , da IN SRF nº 246/2002);
- no demonstrativo a seguir, constam os valores omitidos pelo contribuinte, correspondentes aos créditos bancários de origem não comprovada, considerada a proporção que lhe coube, no caso das contas mantidas em conjunto: (...)

Omissão de Receita da Atividade Rural:

- as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, de modo a comprovar a receita da atividade rural em condomínio, foram aceitas como justificativa dos depósitos bancários a que se referiam, de acordo com a planilha "Depósitos Bancários - Atividade Rural" (fls. 442 e 443) e os documentos apensados ao Anexo III (fls. 38 a 247);
- o contribuinte também apresenta o contrato particular de constituição de condomínio agrícola (fls. 396 a 399), cuja Cláusula Segunda descreve que o resultado da atividade explorada pelo condomínio será dividido na proporção de 25% (vinte e cinco por cento) para cada um dos condôminos José Ricardo da Silva, Eivanice Canário da Silva, Flávio Rogério da Silva e Eivany Antônio da Silva;
- o contribuinte apenas informou os rendimentos, despesas e prejuízos relacionados à atividade rural na declaração de ajuste anual correspondente ao ano-calendário de 2007 (fls. 09 e 10); - as declarações referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009 foram entregues tempestivamente, porém, com os campos relativos à atividade rural “zerados” (fls. 17, 18, 23 e 24);
- o arbitramento (20% da receita bruta) é forma de apuração do tributo, decorrente da falta de escrituração, e não se confunde com as penalidades aplicáveis nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; - portanto, por determinação legal (Lei nº 9.250/1995, art. 18, §2º), o tributo deve ser apurado pelo arbitramento, independentemente do valor das despesas ou de opção do contribuinte em relação à forma de apuração;
- comparando os valores declarados nas DIRPF com os valores de depósitos bancários comprovados como sendo de atividade rural, constata-se a omissão de

receita da atividade rural nos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme demonstrado abaixo: (...)

- a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) tem por fundamento legal o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

O interessado foi cientificado em 19/10/2012, por via postal, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 446. Em 20/11/2012, apresentou a impugnação de fls. 448 a 466, por intermédio de procuradora (cópias do instrumento de mandato e de documentos de identidade de fls. 471 a 473, extraídas do Processo nº 10166.720051/2012-64, relativo ao anocalendário de 2006).

Alega o impugnante o que segue, em síntese:

- é nulo o lançamento efetuado com base em quebra de sigilo bancário, sem autorização judicial, por afronta aos direitos individuais garantidos constitucionalmente;

- a Autoridade Fiscal realizou lançamento por depósitos bancários de origem não comprovada, desconsiderando o que foi declarado como resultado da atividade rural, bem como que toda a movimentação nas contas do contribuinte é proveniente exclusivamente dessa atividade, em flagrante ofensa ao art. 142 do CTN;

- uma vez que a Autoridade Fiscal verificou que o Impugnante explora atividade rural e que o resultado dessa atividade não constou em sua Declaração de Ajuste Anual, impunha-se a apuração efetiva dessa atividade;

- para tanto, em conformidade com o disposto na Lei nº 9.250/1995, o contribuinte deveria ter sido intimado a apresentar o Livro Caixa e, caso não atendida a intimação, caberia, aí sim, a realização de arbitramento da base de cálculo identificada;

- há no Auto de Infração evidente vício material na apuração do imposto devido, já que os depósitos realizados nas contas movimentadas em conjunto foram segregados como sendo uma parte da atividade rural e outra de origem não comprovada;

- já foi fartamente demonstrado e a própria autoridade lançadora reconheceu expressamente que as contas mantidas em conjunto são exclusivamente utilizadas para exploração da atividade rural em condomínio, sendo, portanto, de origem comprovada, tanto é que se fundamentou no contrato de condomínio apresentado pelo Impugnante para a autuação de omissão de rendimentos da atividade rural;

- assim, a totalidade dos depósitos realizados nessas contas deveria compor a base de cálculo para o arbitramento da atividade rural;

- ao aceitar que os depósitos bancários efetuados nas contas mantidas em conjunto são provenientes de atividade rural, e é fato que aceitou, tanto que fez a

divisão dos valores encontrados em partes iguais, a Autoridade Fiscal deveria ter utilizado o regime de tributação da atividade rural, efetuando o arbitramento da receita à base de 20% (vinte por cento), já que não houve desconto das despesas realizadas na atividade rural;

- não cabe à Autoridade Fiscal efetuar a opção pelo regime de tributação, porquanto o lançamento é atividade plenamente vinculada;

- houve imputação legal de omissão de receita em razão de depósitos bancários de origem não justificada e, ao mesmo tempo, houve inobservância da forma de tributação prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996;

- a tributação dos depósitos bancários com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9430/1996 somente deve recair sobre valores depositados em conta-corrente cuja origem seja desconhecida por falta de indicação da origem pelo sujeito passivo;

- deveriam ter sido excluídos da planilha de valores creditados na conta corrente do impugnante os lançamentos realizados até os montantes previstos no inciso II do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 4º da Lei nº 9.481/1997;

- a Autoridade lançadora também se equivocou ao não eliminar da exação fiscal os depósitos e transferências das próprias contas correntes do impugnante;

- as contas que operavam a atividade rural em condomínio foram perfeitamente identificadas, quais sejam, Bradesco ag. 0707 c/c 150419-3, Bradesco ag. 0707 c/c 12252-1, Banco do Brasil ag. 0941-5 c/c 22392, Banco do Brasil ag. 0941 c/c 18169 e Banco do Brasil ag. 0941 c/c 19932, todas de movimentação única da referida atividade;

- portanto, ainda que haja possível omissão de rendimentos, a tributação de todos os valores depositados nessas contas deve ser efetuada aplicando-se o arbitramento de 20% e o resultado deve ser dividido à razão de 25% para cada condômino;

- ao incluir na base de cálculo do imposto operações de crédito que a lei determina que não devem ser consideradas na apuração da receita omitida, a Autoridade lançadora viciou o presente lançamento, que padece de iliquidez, nos termos definidos no artigo 142 do CTN. (fls. 474-487).

Sobreveio o acórdão nº 16-77.438, proferido pela 16ª Turma da DRJ/SPO, que entendeu pela improcedência da impugnação (fls. 474-487), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. INEXISTÊNCIA.

É lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, independentemente de autorização judicial, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

Na hipótese de contas mantidas em conjunto, o montante dos rendimentos omitidos será imputado a cada titular mediante a sua divisão pela quantidade de titulares.

Somente se sujeitam à tributação com base na legislação específica os recursos cuja origem for comprovada, de forma individualizada.

Não há reparos a fazer na determinação do crédito tributário, uma vez que o somatório dos créditos de origem não comprovada, de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), supera o montante de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) em todos os anos-calendário tratados no procedimento fiscal e verificado que foram excluídas da base de cálculo do imposto as transferências entre contas do sujeito passivo e cotitulares.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Comprovado que parte dos créditos bancários constitui receita da atividade rural exercida em condomínio, pela apresentação dos respectivos documentos fiscais, e verificado que não foram declaradas as receitas e despesas da referida atividade, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009, caracteriza-se a omissão de rendimentos, cuja base de cálculo é apurada por arbitramento, à razão de 20% (vinte por cento) das receitas identificadas, conforme previsto na legislação específica, atribuindo-se ao interessado o percentual estabelecido no contrato de constituição de condomínio rural.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 02/06/2017 (fl. 495), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 28/06/2017 (fls. 498-517), em que alega:

- DOCUMENTO VALIDADO
- Que o Recurso Voluntário é tempestivo eis que a ciência teria ocorrido apenas em 27/06/2017, eis que o condomínio edilício a recebeu em 26/05/2017 e a efetiva entrega só se deu em data ulterior;
 - Impossibilidade de a Recorrente ser novamente investigada com relação ao mesmo ano calendário objeto de ação fiscal anteriormente conduzida, o que padeceria de vício;
 - O lançamento seria ilíquido pois a base de cálculo está incorreta ao ignorar que a Recorrente já havia declarado ter auferido rendimentos decorrentes de atividade rural e que a Recorrente não foi intimada a apresentar Livro Caixa para só então ser realizado o arbitramento;
 - A Recorrente só realiza atividade rural e, ao apurar a existência de depósitos não identificados, deveria ter sido submetida ao arbitramento de 20%;
 - Que o lançamento não poderia ser realizado apenas sobre os depósitos bancários de origem não identificada, além de que não teriam sido excluídos os valores relativos aos depósitos de limite individual de R\$ 12.000,00 e global de R\$ 80.000,00;
 - A Recorrente utilizava sua conta para circular a movimentação econômica da atividade exercida em condomínio, razão pela qual deve ser aplicado o arbitramento de 20% e reteado o rendimento na proporção de cada condômino para então aplicar a alíquota de 27,5%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário, pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

Cumpre destacar que a Recorrente apresenta alegações sobre data de ciência que não guardam correlação com o presente processo, eis que houve interposição de Recurso Voluntário dentro do trintídio legal, questão controversa pelo cotejo das datas de ciência em 02/06/2017 e interposição em 28/06/2017, conforme certificado pela Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário às fl. 527.

A lide decorre da constatação da omissão de rendimentos por depósitos de origem não identificada, que foi obtida após Requisição de Movimentação Financeira (RMF) (fls. 248-383 e 409-411) e a Recorrente se defende alegando vício no procedimento de fiscalização, erro quanto à base de cálculo e que, caso mantida a autuação, deveriam ser todos tratados como rendimentos de atividade rural, dividido pelo número de condôminos e excluídos os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 e soma anual até R\$ 80.000,00.

Nulidades

A Recorrente alega que haveria irregularidade em razão de o Auto de Infração se referir a período já fiscalizado pela Receita Federal do Brasil em oportunidades prévias, questão que seria comprovado pelos documentos 1 e 2 apresentados em conjunto com a impugnação, nos termos abaixo:

12. No entanto, os DOCs 1 e 2 juntados à impugnação fazem prova de que os referidos anos calendários já haviam sido objetos de auditoria por parte da Receita Federal do Brasil (fl. 505)

Destaco que, em conjunto com a impugnação, a Recorrente não apresentou documentos, tampouco a alegação de que teria havido tal nulidade.

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

Verifica-se, por oportuno, que a Recorrente teve a possibilidade de se defender dos fatos a ela imputados sem qualquer contratempo, inclusive por não especificar qual teria sido o prejuízo na condução de sua defesa por eventual irregularidade no processo de fiscalização que, frise-se, não se mostra presente.

Dessa forma, entendo por rejeitar a nulidade suscitada.

Mérito

Da ilegalidade da quebra de sigilo bancário e tributação dos depósitos bancários de origem não identificada

A questão da tributação dos depósitos de origem não identificada não é nova no contexto da jurisprudência administrativa e judicial.

Conforme destacado no acórdão nº 2202-009.936, de Relatoria da Conselheira Sonia Accioly, a questão relativa à tributação dos depósitos bancários possui raízes na década de 1990, em que a Lei nº 8.021, de 1990, previu a possibilidade de se tributar rendimentos presumidamente auferidos pelo contribuinte, nos termos do artigo 6º, abaixo transcreto:

Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§1º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§2º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§3º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§6º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Veja-se que seria possível apurar com base em sinais exteriores de riqueza rendimentos omitidos, embora os depósitos bancários consistissem em instrumento para a realização do arbitramento. Apenas em 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, é que os depósitos bancários passaram a ser, em verdade, a evidência da renda presumida, conforme se verifica nos termos abaixo:

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.

Cabe adicionar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, quando do julgamento do RE 855.649, afetado como Tema de Repercussão Geral nº 842, nos termos da ementa abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o

contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omitido. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

(RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021)

Destaca-se, por oportuno, que a presunção que lastreia este lançamento é relativa e poderia ter sido infirmada pela defesa. Isso, pois a administração, ao se valer de uma presunção relativa, prova um fato (depósito de origem não comprovada) que passa a ter efeitos tributários (presunção de receita omitida), trata-se de signo da existência do fato jurídico tributário, como ensina Leonardo Sperb de Paola:

As presunções legais relativas oferecem um posto de apoio para o administrador, descrevendo os fatos que, uma vez provados, são considerados, pelo legislador, suficientes para caracterizar a existência de um fato jurídico tributário. Já vimos que, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, o fato mencionado na norma que dispõe sobre a presunção legal relativa não é, ele mesmo, quando configurado, um fato jurídico tributário. Seu valor está em servir como signo da existência do fato jurídico tributário. (PAOLA, Leonardo Sperb. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 112)

Uma vez que se trata de presunção relativa, cria-se uma inversão do ônus probatório, como nos lembra Sonia Accioly com base em Luiz Bulhões Pedreira:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (PEDREIRA, José

Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806)

Dessa forma, cabe ao contribuinte refutar a presunção da omissão de rendimentos por meio de documentação hábil e idônea, comprovando que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte, sob pena de sujeitar os depósitos à tributação.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula nº 26, DOU de 22/12/2009, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42, da Lei 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Veja que todo o arcabouço normativo e jurisprudencial caminha no sentido de exigir do contribuinte a comprovação da origem do rendimento imputado como omitido após a verificação de signo presuntivo de riqueza apurado pela quebra de sigilo bancário.

Neste particular, a Recorrente se defende pela alegação genérica de que todos os rendimentos seriam provenientes de atividade rural, sendo certo que a autoridade lançadora reconheceu que havia exploração desta atividade e tornaria imprescindível a intimação para apresentação de Livro Caixa para só então proceder ao arbitramento da base de cálculo e, no tocante aos depósitos bancários de origem não identificada, estes deveriam ser considerados como rendimentos da parceria rural, eis que os cotitulares da conta são condôminos da Recorrente na exploração da atividade rural.

Além disso, não são todas as operações de crédito que seriam passíveis de compor a base de cálculo do lançamento pois seria necessária a exclusão dos depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 limitado a R\$ 80.000,00.

Pois bem, entendo que existem duas acusações de omissão de rendimentos distintas, questão que se torna evidente pela análise do Termo de Verificação Fiscal (fls. 422-431).

A primeira delas diz respeito a depósitos de origem não identificada no total de R\$ 1.009.465,04 no ano calendário 2007, R\$ 2.259.760,31 no ano calendário 2008, e de R\$ 1.216.646,91 no ano calendário 2009. Os valores foram obtidos após terem sido repartidos pelos cotitulares das contas, notadamente José Ricardo da Silva, Eivanice Canário da Silva, Flávio Rogério da Silva e Eivany Antônio da Silva (fl. 428).

Neste caso, a fiscalização entendeu que não houve comprovação da origem do rendimento, por isso aplicou a regra geral e realizou o lançamento sobre a integralidade dos valores depositados.

Uma segunda situação se verifica com relação aos rendimentos omitidos decorrentes de exploração de atividade rural mediante condomínio agrícola constituído dos mesmos cotitulares mencionados anteriormente. Neste caso, apenas no ano calendário 2007 a Recorrente declarou ter recebido rendimentos de atividade rural, tendo omitido os rendimentos auferidos pela exploração da atividade rural, o que levou ao arbitramento no importe de 20% da receita omitida, de modo que foi apurado débito de R\$ 100.593,42 em 2008 e R\$ 61.036,31 em 2009.

Em conjunto com sua impugnação, a Recorrente não apresentou nenhum documento comprobatório de suas alegações e, em seu Recurso Voluntário, apenas reitera os mesmos argumentos.

Veja-se que a DRJ reconheceu que incumbiria à Recorrente comprovar a origem dos depósitos de forma inequívoca, eis que a fiscalização elaborou relatório que contempla todos os depósitos que teriam origem não identificada. A apresentação do Livro Caixa isoladamente não seria prova suficiente da origem do rendimento, sendo apenas um dos elementos que tornaria possível a dedução de despesas caso comprovada a vinculação das receitas à atividade rural explorada.

Dessa forma, embora os cotitulares das contas com relação às quais houve imputação de depósitos de origem não identificada serem os mesmos condôminos que exploram a atividade rural, isso não é suficiente para superar a necessidade de prova efetiva da origem dos rendimentos, que não foi apresentada. Inclusive, mesmo que tivesse sido apresentado o Livro Caixa, este documento isoladamente considerado não comprova a origem do rendimento.

Assim, por falta de prova, entendo que não procede a insurgência da Recorrente com relação aos depósitos de origem não identificada. Isso leva à impossibilidade de excluir dos depósitos cujo valor individual seja de R\$ 12.000,00 e limite total anual de R\$ 80.000,00 eis que os depósitos em questão superam em muito o limite anual, razão pela qual não há reparos a serem feitos na base de cálculo do lançamento.

Outrossim, apenas os depósitos cuja origem foi comprovada como sendo decorrente de exploração de atividade rural, a fiscalização realizou o lançamento e arbitrou a base de cálculo a 20% dos valores imputados como omitidos, sendo que a Recorrente alega a impossibilidade do arbitramento em razão de não ter sido intimada para apresentar o Livro Caixa.

Ocorre que em nenhum momento a Recorrente apresentou o Livro Caixa dos anos calendários objeto da autuação. Assim, ao realizar o arbitramento, em verdade a fiscalização está beneficiando a Recorrente, que não se desincumbiu do ônus de demonstrar a efetiva base de cálculo do Imposto de Renda por ela devido, que costumeiramente costuma ser maior que a base presumida.

Assim, é evidente a improcedência deste capítulo recursal, eis que a Recorrente não apresenta qualquer documento comprobatório que impacte na higidez do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura