



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10437.721177/2018-12
ACÓRDÃO	2101-003.929 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA LUIZA JUNQUEIRA VILELA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. USO NECESSÁRIO E VINCULADO.

As despesas da atividade rural, para serem deduzidas da Receita Bruta, devem ser necessárias e vinculadas à atividade e não despesas de uso misto, com utilização na atividade rural e uso pessoal, seja pela natureza do bem utilizado, seja pela própria utilização.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ATIVIDADE RURAL. SÚMULA CARF Nº 222.

No lançamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física com base na aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, quando não comprovada a origem individualizada dos depósitos bancários, não é cabível a redução da base de cálculo da autuação a 20%, ainda que o contribuinte afirme exercer exclusivamente a atividade rural.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como 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. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações de confiscatoriedade das multas aplicadas, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Ana Luiza Junqueira Vilela em face do Acórdão nº 12-109.850, proferido pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente, por unanimidade de votos, a impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado em 01 de outubro de 2018.

O Auto de Infração consubstancia exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 3.334.296,15, sendo R\$ 1.507.493,96 de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 593.296,58 de

juros de mora e R\$ 1.233.532,61 de multa de ofício, consolidada na competência outubro de 2018, relativos ao período de janeiro de 2013 a outubro de 2015.

A fiscalização que originou o presente lançamento decorreu de decisões judiciais que autorizaram o compartilhamento de provas obtidas no âmbito de investigação criminal conduzida pela Polícia Federal. Conforme consta do Relatório Fiscal, o procedimento de fiscalização foi autorizado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal TDPF-F nº 08.1.96.00-2017-00429-5, emitido em 19 de junho de 2017, relativo ao período de 01/2013 a 10/2015.

O fundamento para a instauração do procedimento fiscal encontra-se em duas decisões judiciais proferidas no processo criminal nº 2881-85.2015.4.01.3903, em trâmite perante a Subseção Judiciária de Altamira, Estado do Pará. A primeira decisão, datada de 12 de novembro de 2015, deferiu o afastamento do sigilo bancário e fiscal do contribuinte no período de 01/01/2012 a 10/11/2015. A segunda decisão, proferida em 21 de junho de 2016, autorizou que todas as provas produzidas no inquérito policial e no processo criminal, incluindo provas bancárias e fiscais, pudessem ser utilizadas para instrução de procedimentos administrativos no âmbito da Receita Federal do Brasil.

A fiscalização analisou a movimentação bancária do contribuinte e a escrituração do livro-caixa da atividade rural por ele exercida. O trabalho fiscal identificou as irregularidades a ser descritas.

O contribuinte declarou, no período fiscalizado, rendimentos pela opção do resultado da atividade rural, nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.250/95. Entretanto, a fiscalização constatou que os valores movimentados em suas contas bancárias nos períodos de 01/2013 a 10/2015 superavam significativamente os rendimentos declarados.

Foram intimados para esclarecimentos os depósitos bancários realizados nas seguintes contas de titularidade do contribuinte: Banco Safra S/A (agências 3XX e 4XX, contas 1XXXX e 3XXXXXX), Citibank S/A (agência 7XX, conta 1XXXXXXX) e Banco Santander (agência 3X, conta 3XXX). Adicionalmente, foram analisadas contas conjuntas mantidas pelo contribuinte com Antonio José Junqueira Vilela Filho e Ana Paula Junqueira Vilela Carneiro Vianna em diversas agências do Banco do Brasil.

A fiscalização aplicou o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que estabelece presunção de omissão de rendimentos quando o contribuinte não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos bancários. Os créditos efetuados nas contas bancárias do fiscalizado, dos quais o contribuinte não logrou êxito na demonstração da origem e natureza, ou não apresentou esclarecimentos ou documentação comprobatória, coincidente em data e valores com cada depósito, foram tomados como rendimentos omitidos.

Considerando que contribuinte fez opção pela forma de apuração pelo resultado da atividade rural, ou seja, diferença entre receita e despesa, a fiscalização precisou fazer os ajustes

necessários na apuração da atividade rural quando constatou omissão de receitas e despesas não comprovadas da atividade rural.

Tendo o contribuinte optado pela apuração real da atividade rural, a fiscalização determinou que não há como alterar para a hipótese de apuração presumida após o início do procedimento fiscal, pois a espontaneidade encontra-se excluída. Os ajustes foram realizados conforme as regras do artigo 18 da Lei nº 9.250/95 e do artigo 19 do Regulamento do Imposto de Renda.

A fiscalização analisou as receitas e despesas declaradas da atividade rural constantes nos anexos apresentados e constatou divergências entre os valores dos livros-caixa e das declarações de IRPF. Foram intimados esclarecimentos sobre as divergências entre os valores dos livros-caixa e das declarações de DIRPF, solicitando ao contribuinte que apresentasse documentação comprobatória das receitas e despesas da atividade rural.

Durante o trabalho de fiscalização, conforme consta do Relatório Fiscal, o contribuinte forneceu à fiscalização a documentação solicitada, compreendendo extratos bancários de suas contas, comprovantes de transferências de terceiros, contratos, notas fiscais vinculadas à sua atividade rural, e a escrituração fiscal de suas atividades e de suas empresas.

O contribuinte alegou, que determinados comprovantes não foram disponibilizados em virtude da apreensão de diversos documentos pela Polícia Federal, que não foram localizados por tal órgão. Todavia, a fiscalização registrou que toda a movimentação financeira do contribuinte contava com comprovação idônea e encontrava-se devidamente registrada nas demonstrações fiscais pertinentes, a despeito de determinados comprovantes não terem sido disponibilizados.

O Acórdão nº 12-109.850, proferido pela 18ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 26 de agosto de 2019, julgou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos. O acórdão rechaçou a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. Fundamentou que, durante o procedimento fiscal, o contribuinte teve oportunidade de apresentar os seus elementos de prova. A decisão consignou que o contribuinte se encontrava na fase impugnatória, que é a fase em que o autuado pode exercer o seu pleno direito de defesa, podendo inclusive juntar aos autos toda documentação que julgar necessária. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, o acórdão concluiu que não há como acatar a tese de cerceamento de defesa e nem de nulidade do lançamento.

O acórdão fundamentou que o resultado da atividade rural é obtido mediante o confronto entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas em cada ano-calendário. O Fisco precisa fazer os ajustes necessários na apuração da atividade rural quando constatar omissão de receitas ou despesas indevidas. A decisão ressaltou que, tendo o sujeito passivo optado pela apuração real da atividade rural, não há mais como alterar para a hipótese de apuração presumida após o início do procedimento fiscal, pois a espontaneidade encontra-se excluída.

O acórdão entendeu correta a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A decisão consignou que a lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade. É obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua natureza. Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar. O ônus da prova da origem dos depósitos é do contribuinte e não da autoridade tributária, por tratar-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos passível de prova em contrário por parte do autuado.

A decisão fundamentou que a penalidade de multa de ofício está prevista na legislação tributária e deve ser aplicada nos moldes em que a norma legal determina. É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária quando restar comprovado nos autos o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto de renda devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Durante o procedimento fiscal o contribuinte teve oportunidade de apresentar os seus elementos de prova. Entretanto, é na fase impugnatória que o autuado pode exercer o seu pleno direito de defesa, podendo, inclusive, juntar aos autos toda documentação que julgar necessária. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de cerceamento de defesa e nem de nulidade do Lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. DESPESAS NÃO COMPROVADAS DA ATIVIDADE RURAL. O resultado da atividade rural é obtido mediante o confronto entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas em cada ano-calendário. O Fisco precisa fazer os acertos necessários na apuração da atividade rural quando constatar omissão de receitas e/ou despesas indevidas. Tendo o sujeito passivo optado pela apuração real da atividade rural, não há mais como alterar para a hipótese de apuração presumida, após o início do procedimento fiscal, pois a espontaneidade encontra-se excluída.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua

natureza. Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar. O ônus da prova da origem dos depósitos é do contribuinte e não da autoridade tributária por tratar-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos passível de prova em contrário por parte do autuado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO. Tal penalidade está prevista na legislação tributária e deve ser aplicada nos moldes em que a norma legal determina.

MULTA QUALIFICADA. É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária quando restar comprovado nos autos o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto de renda devido.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, apresentando as seguintes razões.

A recorrente alega que o processo em referência abriga a discussão de Auto de Infração originado de fiscalização iniciada em 19 de junho de 2017, relativa ao período de 01/2013 a 10/2015, na qual foram analisadas a movimentação bancária e a escrituração do livro-caixa da atividade rural por ele exercida, por conta de determinação judicial oriunda de compartilhamento das provas obtidas no processo criminal nº 2881-85.2015.4.01.3903, em trâmite perante a Subseção Judiciária de Altamira, Estado do Pará.

A recorrente sustenta que o processo judicial se desenvolveu com a realização, “com esfardalhaço”, de operação da Polícia Federal, em procedimento que contou com verdadeira “pirotecnia midiática”, mas sem qualquer demonstração ou comprovação dos supostos ilícitos indevidamente imputados a recorrente. Alega que as indevidas acusações têm sido sistematicamente derruídas no âmbito do processo criminal.

A recorrente alega que, diante desse panorama, realizou-se verdadeira devassa fiscal sobre as suas movimentações financeiras no período de 01/2013 a 10/2015. Sustenta que teve de comprovar, um a um, os valores movimentados em suas contas bancárias nos períodos mencionados.

A recorrente afirma que, durante o trabalho de fiscalização, forneceu ao agente fiscal toda a documentação solicitada, compreendendo extratos bancários de suas contas, comprovantes de transferências de terceiros, contratos, notas fiscais vinculadas à sua atividade rural, a escrituração fiscal de suas atividades e de suas empresas, entre outros, consistindo formidável volume de informações e documentos apresentados.

Alega que é certo que a fiscalização constatou que toda a movimentação financeira da recorrente contava com comprovação idônea e encontrava-se devidamente registrada nas demonstrações fiscais pertinentes, a despeito de determinados comprovantes não terem sido disponibilizados em virtude da apreensão de diversos documentos pela Polícia Federal, que inclusive não têm sido localizados por tal órgão, conforme apontado à fiscalização na petição apresentada em 31 de julho de 2018.

A recorrente sustenta que, não obstante, o agente fiscal lavrou a autuação em referência, cuja maior parcela das exigências decorre não de movimentação financeira carente de prova documental, mas sim de interpretação divergente quanto ao enquadramento jurídico de determinadas operações devidamente comprovadas.

Argumenta que, assim, diante de mera presunção da existência de receitas em face da desconsideração jurídica das provas apresentadas, exige-se da recorrente o Imposto de Renda incidente sobre as receitas tidas por omitidas e sobre a glosa de algumas despesas da atividade rural exercida, acrescido de multa de ofício e de juros de mora calculados pela Taxa Selic.

A recorrente alega que a autuação deixou de considerar, também, variações patrimoniais suportadas por ela, como, por exemplo, a elevação de sua dívida nos anos-calendários mencionados, devidamente registradas em tais declarações, tema que não foi analisado pela decisão recorrida.

Sustenta que, com efeito, por certo, valiosa parcela dos créditos verificados nas contas bancárias da recorrente decorre da contratação de tal dívida, que, não constituindo renda, deveria ser excluída da quantia tributável apontada pelo agente fiscal.

A recorrente invoca o artigo 112 do Código Tributário Nacional, que determina que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, ou à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Argumenta que, como se observa do lançamento lavrado, não atendeu o agente fiscal ao referido comando legal, tendo ele optado, e não o contribuinte, de forma ilegal, por imputar indevida tributação mais onerosa a recorrente, o que, por implicar na exigência de tributo a maior e, portanto, indevido, macula de nulidade a autuação.

A recorrente sustenta que se observa a diferença na base tributável e no tributo supostamente devido nos anos de 2013 e 2014, considerando-se os valores das novas bases de cálculo da atividade rural do "Condomínio Irmãos Vilela". Alega que ajustes inclusive identificaram a existência de receitas tributadas em duplicidade, o que corrobora a boa-fé da recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas não atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

A recorrente dedica o tópico V para sustentar que as multas de 75% e 150% seriam confiscatórias. Entretanto, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, o recurso deve ser conhecido em parte, não se conhecendo das alegações de confiscatoriedade das multas aplicadas.

2. Preliminares**2.1. Vício na apuração das receitas omitidas**

A Recorrente sustenta, em caráter preliminar, que a apuração das receitas tidas por omitidas padeceria de vício decorrente de três alegações: (i) ausência de dedução dos rendimentos já declarados nas Declarações de Ajuste Anual; (ii) descon sideração de variações patrimoniais negativas representadas pelo aumento de endividamento nos anos-calendário autuados; e (iii) inobservância do limite de exclusão de depósitos de valor individual até R\$ 12.000,00, cujo somatório anual não ultrapasse R\$ 80.000,00, nos termos do art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/1996.

Nenhuma das alegações prospera.

O lançamento está fundado na presunção legal de omissão de rendimentos estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não com prove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Trata-se de presunção relativa (*iuris tantum*), cuja elisão incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, mediante prova robusta da origem de cada depósito individualmente considerado. Assim, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, e apenas a comprovação concreta da origem do crédito afasta a tributação sobre ele incidente.

Quanto à alegação de que deveriam ser deduzidos da base tributável os rendimentos já declarados nas Declarações de Ajuste Anual, a tese não encontra amparo na norma. O art. 42, §2º, da Lei nº 9.430/1996 é expresso ao determinar que os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto, submeter-se-ão às normas de tributação específicas. A origem dos depósitos não se comprova por presunção de que os rendimentos declarados teriam, de alguma forma, transitado pelas contas bancárias do contribuinte. Comprova-se com prova documental individualizada que vincule cada crédito bancário a uma fonte já tributada. Não é suficiente alegar, de forma genérica, que os

valores movimentados correspondem a rendimentos declarados; é indispensável demonstrar, crédito a crédito, a identidade de origem entre o depósito e o rendimento já oferecido à tributação.

Cumpra esclarecer que a tese de que parte dos créditos bancários decorreria da contração de dívidas nos anos autuados, de modo a não constituir renda tributável, não foi sustentada por nenhuma prova concreta nos autos.

A Recorrente sequer apontou quais depósitos específicos corresponderiam a ingressos de natureza financeira, nem apresentou os instrumentos de crédito que demonstrariam a efetiva contração das dívidas alegadas e sua correlação com os créditos identificados pela fiscalização. Alegações genéricas, desacompanhadas de prova documental referenciada a créditos individualizados, não têm o condão de afastar a presunção legal.

No que se refere ao limite do art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/1996, a questão é mais singela. O dispositivo autoriza a exclusão dos depósitos de valor individual até R\$ 12.000,00 apenas quando o seu somatório, no mesmo ano-calendário, não ultrapasse R\$ 80.000,00. Conforme constatado pela fiscalização e confirmado pela DRJ, o somatório dos depósitos de valor inferior a R\$ 12.000,00 em cada um dos anos-calendário autuados superou o teto anual de R\$ 80.000,00, o que torna juridicamente inviável a exclusão pleiteada. Logo, superado o limite anual, nenhum depósito de pequeno valor será excluído da base tributável.

Rejeita-se, portanto, a preliminar.

2.2. Vício na apuração do IRPF devido sobre o resultado da atividade rural

A Recorrente argui, ainda em caráter preliminar, que a autoridade autuante, ao retificar o resultado da atividade rural com a inclusão de receitas tidas por omitidas e a glosa de despesas consideradas não comprovadas, deveria ter adotado a modalidade de apuração presumida prevista no art. 71 do Decreto nº 3.000/1999, que limita o resultado tributável da atividade rural a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, em lugar de manter a apuração pelo resultado real, que gerou imposto mais elevado.

A tese não pode ser acolhida.

A opção pela apuração presumida da atividade rural é faculdade conferida ao contribuinte exclusivamente no momento da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos do art. 71 do Decreto nº 3.000/1999 c/c art. 5º da Lei nº 8.023/1990. Trata-se de escolha que o sujeito passivo exerce livremente, ao tempo em que detém pleno conhecimento de sua situação fática e contábil, e que projeta efeitos sobre a totalidade dos elementos que compõem o resultado da atividade no exercício correspondente.

A Recorrente, nos três anos-calendário em litígio, optou pela apuração pelo resultado real (diferença entre receitas recebidas e despesas pagas), conforme demonstram suas Declarações de Ajuste Anual. Essa opção foi exercida com espontaneidade, nos prazos legais, sem qualquer vício que a macule. O início do procedimento fiscal, em 19/06/2017, excluiu a

espontaneidade do sujeito passivo para todos os efeitos, nos termos expressos do art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235/1972 e do parágrafo único do art. 138 do CTN. A partir desse marco, não é mais dado ao contribuinte rever opções tributárias exercidas nas declarações entregues, incluindo a forma de apuração do resultado da atividade rural.

O argumento de que a retificação promovida pela fiscalização teria alterado os pressupostos fáticos sobre os quais a opção foi originalmente exercida não tem sustento jurídico. A opção pela apuração presumida ou real não é condicional ao resultado que a fiscalização venha a apurar posteriormente. O contribuinte não escolhe o regime de tributação de acordo com o imposto que o Fisco irá exigir no futuro, ele o escolhe com base em sua própria realidade contábil e econômica ao tempo da declaração. Se a apuração pelo resultado real, após os ajustes fiscais, mostrou-se mais onerosa do que a modalidade presumida teria sido, isso é consequência direta da situação em que a própria Recorrente se encontrava com receitas omitidas e despesas indevidamente deduzidas e não um vício imputável ao procedimento fiscal.

Nesse sentido, destaca-se a jurisprudência da 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela apuração convencional - diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos - o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano calendário. O critério do arbitramento somente deve ser adotado pela autoridade fiscal quando o contribuinte, regularmente intimado no curso da fiscalização, não apresente a escrituração, inviabilizando a apuração das receitas e despesas da atividade rural e não tenha optado pela apuração convencional em sua DIRPF.

(Processo nº 10820.720888/2011-61, Acórdão nº 9202-010.451, 2ª Turma da CSRF, Relator Mauricio Nogueira Righetti, julgado em 29/09/2022)

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

Exercício: 2011, 2012

ATIVIDADE RURAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESULTADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

No lançamento de ofício para exigir diferença de imposto incidente sobre resultado da atividade rural, a autoridade lançadora deve respeitar a opção do contribuinte pela apuração com base no confronto entre receitas e despesas,

salvo quando se impuser a necessidade de arbitramento, ante a impossibilidade de apuração pelo outro critério.

(Processo nº 10972.720008/2015-47, Acórdão nº 9202-010.202, 2ª Turma da CSRF, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, julgado em 26/11/2021)

Além disso, deferir ao contribuinte a possibilidade de alterar a forma de apuração após o início da fiscalização, sempre que a retificação fiscal resultar em imposto superior ao que decorreria da modalidade alternativa, equivaleria a neutralizar inteiramente o efeito do lançamento de ofício nos casos de atividade rural, pois o sujeito passivo poderia, retrospectivamente, migrar para a tributação presumida sempre que a apuração real se revelasse mais gravosa em razão das correções fiscais.

O entendimento ora exposto encontra respaldo na Súmula CARF nº 222:

Súmula CARF nº 222

No lançamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) com base na aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, quando não comprovada a origem individualizada dos depósitos bancários, não é cabível a redução da base de cálculo da autuação a 20%, ainda que o contribuinte afirme exercer exclusivamente a atividade rural.

Rejeita-se, portanto, também esta preliminar.

3. Mérito

As questões postas pela recorrente são idênticas àquelas postas por ANTONIO JOSE JUNQUEIRA VILELA FILHO no Processo nº 10437.721175/2018-15, de minha relatoria. As razões expostas no acórdão nº 2101-003.655 merecem ser integralmente reproduzidas, ante a identidade fática e de mérito:

3.1. Omissão de rendimentos por depósitos bancários não comprovados

A autuação por depósitos bancários de origem não comprovada, fundada no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, abrange os períodos de janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a outubro de 2015, e envolve múltiplas rubricas de créditos identificados nos extratos bancários do Recorrente para os quais a fiscalização entendeu insuficiente a comprovação apresentada. O Recorrente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, organizou sua contestação em torno de quatro grupos de depósitos, e cada um deles merece análise individualizada.

O primeiro e mais volumoso grupo refere-se aos depósitos realizados pela empresa Umoe Bioenergy diretamente na conta conjunta do Banco do Brasil (agência 7XX, conta n. 8XXXXX), de co-titularidade do Recorrente e de suas irmãs, no montante total de R\$ 2.861.907,33.

O Recorrente sustenta que esses valores constituem bitributação, porque o Termo de Verificação Fiscal lavrado para a Sociedade Comercial AJJ —

empresa da qual participa o Recorrente e que figura como arrendadora no contrato celebrado com a Umoe Bioenergy — teria reconhecido expressamente que os valores declarados pela Umoe foram computados como receita da pessoa jurídica, com apuração e recolhimento dos tributos correspondentes por essa entidade.

O Recorrente invoca, quanto a esses depósitos, a ocorrência de bitributação, argumentando que os valores da Umoe Bioenergy já teriam sido tributados na Sociedade Comercial AJJ. A qualificação jurídica, contudo, é imprecisa. Bitributação em sentido estrito pressupõe a incidência de tributo da mesma natureza sobre o mesmo fato gerador em relação ao mesmo sujeito passivo. Não é o que se verifica aqui: de um lado, tributa-se a Comercial AJJ, pessoa jurídica distinta, por sua receita de arrendamento; de outro, tributa-se o Recorrente, pessoa física, por depósitos de origem não comprovada creditados em sua conta. São sujeitos passivos diferentes, obrigações tributárias autônomas e fatos geradores formalmente distintos. O que o Recorrente alega, em sua essência, é que os depósitos em sua conta representariam um mero repasse de recursos já tributados na pessoa jurídica, e não um rendimento novo na sua esfera patrimonial.

Ainda assim, o argumento merece enfrentamento no plano factual. O TVF da Sociedade Comercial AJJ reproduzido nos autos registra que os valores declarados em DCTF a título de receita de aluguel da Umoe Bioenergy foram depositados na conta 88XXXX do Banco do Brasil, identificando nominalmente os co-titulares, entre eles o próprio Recorrente. Essa anotação é do próprio agente fiscal e indica que os depósitos ora autuados na esfera da pessoa física foram considerados receita da Comercial AJJ na esfera da pessoa jurídica.

Contudo, reconhecer esse fato não é suficiente para excluir a tributação do Recorrente. A questão central que o recorrente deveria responder e comprovar é: a que título jurídico a Umoe Bioenergy, tendo como contraparte contratual a Comercial AJJ, depositou os valores devidos pelo arrendamento diretamente na conta pessoal dos acionistas?

O contrato de arrendamento e seu aditivo não preveem essa forma de pagamento, e a conta 88XXXX não é conta da pessoa jurídica. Quando questionada, a Comercial AJJ limitou-se a mencionar a existência de uma conta-corrente informal com seus acionistas, sem qualquer formalização ou contabilização da transferência em seu balanço.

Ora, para que os depósitos recebidos na conta pessoal do Recorrente pudessem ser considerados um repasse neutro de recursos da pessoa jurídica — seja na forma de distribuição de lucros isenta pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995, seja a título de devolução de mútuo ou outra modalidade não tributável —, seria indispensável demonstrar documentalmente a natureza jurídica desse trânsito patrimonial entre a empresa e os sócios. Sem essa prova, o que se tem é um depósito de origem não esclarecida creditado na conta do Recorrente, e a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 opera integralmente.

A elisão da presunção exige prova da natureza do crédito recebido pelo titular da conta, não apenas da origem remota dos recursos na cadeia de pagamentos.

O segundo grupo envolve os depósitos provenientes da Sociedade Comercial AJJ, classificados pela fiscalização como conta-corrente entre a pessoa jurídica e o sócio. O Recorrente apresentou os livros-diários da empresa, nos quais os lançamentos correspondentes às transferências estariam registrados na conta "Sócios — Contas-correntes", e invoca o §2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 para sustentar que a escrituração regular da pessoa jurídica constitui prova da natureza dos valores.

A escrituração contábil, para ter eficácia probatória em favor do contribuinte, precisa estar lastreada em documentos subjacentes que lhe confirmem substância. Registrar um crédito como "conta-corrente com sócio" não demonstra a existência de um contrato de mútuo ou de outra relação jurídica que explique a natureza não tributável do ingresso. A ausência de qualquer instrumento formal que estabeleça os termos da relação entre a pessoa jurídica e o sócio, com identificação do negócio jurídico, dos prazos e das condições, impede que o lançamento contábil isolado seja considerado prova idônea da origem do crédito. A legalidade não exige contrato registrado em cartório para negócios entre particulares, mas a comprovação da origem de depósito bancário no contexto da presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/1996 exige prova documental que vincule o depósito a um negócio jurídico determinado, e isso não foi apresentado.

O terceiro grupo concerne ao depósito de R\$ 437.000,00 em 13/05/2014 (Sequência 54 do Anexo I), atribuído pelo Recorrente a uma conta-corrente mantida com seu cunhado Ricardo Caldeira Viacava.

Quando originalmente interrogado sobre o depósito, o Recorrente afirmou à fiscalização que se tratava de venda de gado. Porém, em momento

posterior, retificou a declaração para atribuir o valor à conta-corrente com o cunhado. Essa retratação não é, como quer o Recorrente, um "justificável equívoco"; é, antes, uma mudança de versão que compromete a credibilidade das explicações apresentadas.

Não existe qualquer documento que formalize a relação de conta-corrente entre os o recorrente e o Sr. Ricardo Viacava, nem demonstração de que o cunhado transferiu os valores ao Recorrente a título de repasse de recursos provenientes da parceria rural com sua esposa. A proximidade familiar pode justificar a informalidade nas relações privadas entre as partes, como o Recorrente sustenta com fundamento no art. 107 do Código Civil, mas não tem o condão de dispensar a prova documental exigida para elisão da presunção legal de omissão de rendimentos.

O depósito permanece tributado.

O quarto grupo abrange os depósitos que o Recorrente procurou vincular a produtores rurais (Cláudio Roberto Bratz, Afinidade Agropecuária Ltda., GHF Agronegócios Ltda., Paulo Horto Leilões Ltda., Berrante Agropecuária e Genética Ltda., Colorado Sementes Seleccionadas Ltda., NJOP Agropecuária Ltda., RIMA Industrial S/A, entre outros), argumentando que, sendo esses depositantes agentes do agronegócio, os créditos corresponderiam a receitas da atividade rural e, portanto, deveriam se sujeitar à tributação específica do resultado rural.

Um primeiro ponto é o fato de que o depositante exerce atividade rural não demonstra, por si só, que o depósito retribuiu uma operação rural do Recorrente. Os documentos apresentados (como contratos, notas de leilão e fichas cadastrais das empresas) demonstram que os remetentes são agentes do setor, mas não estabelecem a correlação específica e individualizada entre cada depósito e uma operação contratual concreta que lhe dê origem, com datas e valores coincidentes.

Ademais, mesmo que fosse comprovada a natureza rural dos depósitos, o argumento de que deveriam se sujeitar à apuração presumida pelo resultado da atividade rural já foi afastado nas preliminares, posto que a espontaneidade do Recorrente se encontra excluída desde o início do procedimento fiscal. A autuação sobre esses depósitos é mantida.

Quanto aos demais depósitos individualmente contestados, em especial a suposta devolução de empréstimo pela Sociedade Comercial do Rochedo (em que a divergência de R\$ 54,22 entre o crédito de R\$ 19.294,22 e a devolução de R\$ 19.240,00 foi usada pelo Fisco para afastar a natureza de mútuo), os empréstimos das Sequências 2, 32, 73 e 141 do Anexo II no

montante de R\$ 126.081,50, e os valores classificados pela fiscalização como de "alegação sem comprovação" nos Anexos C/C e F/F1, em todos eles o padrão probatório é insuficiente.

Quanto ao Rochedo, a diferença entre o valor do crédito e o da suposta devolução, ainda que mínima, impede a identificação inequívoca do nexo entre os depósitos e o empréstimo alegado, e nenhum contrato formal foi apresentado.

Quanto às Sequências 2, 32, 73 e 141, o próprio Recorrente admitiu ter prestado informações incorretas na fase de fiscalização quanto à natureza dos valores, retificando posteriormente sua versão, o que novamente fragiliza as explicações oferecidas. Nos demais casos, as alegações de recebimento de bens de pequeno valor ou de operações de natureza não tributável foram apresentadas de forma genérica, sem documentação que as sustente especificamente.

Mantém-se, portanto, a autuação sobre a totalidade dos depósitos bancários de origem não comprovada.

3.2. Resultado da atividade rural

No que concerne ao resultado da atividade rural, a autuação compreende duas frentes distintas, quais sejam: a glosa de despesas consideradas não comprovadas e a omissão de receitas apuradas pela fiscalização nos meses identificados nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

A glosa de maior expressão econômica, correspondente à totalidade das despesas glosadas do ano-calendário de 2013, refere-se às aeronaves CESSNA AIRCRAFT 525 e PIPER AIRCRAFT PA-46R-350T, no montante de R\$ 9.059.149,02, englobando tanto os valores de aquisição quanto os de manutenção dos equipamentos. O Recorrente sustenta que as aeronaves eram utilizadas para deslocamento entre as fazendas localizadas nos estados do Pará, Mato Grosso e São Paulo, atividade que entende essencial à condução da atividade rural, e que teria apresentado à fiscalização a documentação comprobatória das aquisições (declarações de importação, contratos de câmbio, SWIFT, comprovantes de TED e notas fiscais de entrada, além de diários de bordo demonstrativos dos deslocamentos realizados). As despesas de manutenção foram apresentadas por amostragem.

O art. 62, §2º, inciso III, do Decreto nº 3.000/1999 admite como investimento dedutível na atividade rural a aquisição de veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade, e a Instrução Normativa SRF nº 83/2001 exige, no mesmo sentido, que os

investimentos sejam necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza das atividades rurais exercidas.

As aeronaves em questão não se enquadram em nenhuma dessas hipóteses.

O próprio Recorrente declarou à fiscalização que os equipamentos eram utilizados para o seu deslocamento pessoal entre as propriedades, e não para operações agrícolas. Cumpre ressaltar que as aeronaves não são do tipo agrícola, o piloto — o próprio contribuinte — não possuía habilitação para aviação agrícola, e o deslocamento de pessoas entre fazendas não figura entre as atividades previstas no Decreto-Lei nº 917/1969 e no Decreto nº 86.765/1981, que regula a aviação agrícola.

Até pode se concordar quanto utilidade do deslocamento aéreo para a gestão das propriedades, mas certamente não se pode concordar com a tese de necessidade do bem à percepção da receita rural, no sentido técnico-jurídico que a lei exige.

Acrescente-se que a dedutibilidade das despesas de manutenção pressupõe a própria dedutibilidade do bem ao qual estão vinculadas — afastada a dedução das aeronaves, necessariamente arrastam-se as despesas acessórias. De toda forma, ainda que fosse superada essa questão de fundo, a apresentação das despesas de manutenção por amostragem, sem demonstração individualizada de cada lançamento, não satisfaz a exigência de prova documental específica que o livro-caixa da atividade rural requer.

Nesse sentido, inclusive, destaca-se o teor da Solução de Consulta nº 204/2023:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

ATIVIDADE RURAL. AERONAVES. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DESPESAS. DEDUÇÃO. Consideram-se despesas de custeio e investimentos, para fins de apuração do resultado da atividade rural, aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida e comprovados com documentação hábil e idônea.

Para o produtor rural pessoa física, somente pode ser deduzido como despesa, para fins de apuração do resultado da atividade rural, o custo com aquisição de aeronave para uso agrícola, desde que essa aeronave seja utilizada exclusivamente na exploração da atividade rural desenvolvida pelo produtor, podendo, nesse caso, serem deduzidas as despesas relacionadas com manutenção e utilização dessa aeronave.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 27 de

novembro de 2018, arts. 55, § 1º e § 2º, inciso III, 56 e 311; Parecer Normativo CST nº 13, de 6 de abril de 1977; Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981; Decreto nº 86.765, de 22 de dezembro de 1981, arts. 2º e 13.

A glosa das despesas com aeronaves é mantida em sua integralidade.

Quanto à glosa das demais despesas da atividade rural não comprovadas (relativas a notas fiscais de compra lançadas nos meses de janeiro, abril e novembro de 2013 e outubro e dezembro de 2014), a situação é ainda grave do ponto de vista probatório.

A fiscalização realizou diligências perante os emitentes das notas utilizadas como suporte documental das despesas declaradas, e dois deles, Ondanir Bortolini e Fausto Presotto Bortolini, negaram categoricamente ter realizado qualquer transação comercial com o Recorrente, tendo formalizado boletins de ocorrência e apresentado documentos comprobatórios em apoio às suas declarações. Nota fiscal cuja existência o próprio emitente repudia, acompanhada de registro policial, não constitui documentação hábil e idônea para a comprovação de despesa. Ao contrário, configura forte indício de que os documentos foram forjados com o propósito de reduzir artificialmente o resultado da atividade rural.

O Recorrente não trouxe, em nenhuma fase do processo, elementos que contraponham de forma concreta o depoimento prestado pelos emitentes à fiscalização. O argumento de que documentos teriam sido apreendidos pela Polícia Federal não supre essa ausência, pois a apreensão não afasta a obrigação de comprovar operações que o próprio fornecedor nega ter realizado. A glosa das notas fiscais de compra é, portanto, confirmada.

No que toca às omissões de receitas da atividade rural apuradas nos meses de março e novembro de 2013, janeiro, março, maio, junho e julho de 2014 e janeiro, junho, julho, agosto e setembro de 2015, registre-se que o Recorrente, já na fase de impugnação, deixou de apresentar impugnação específica quanto a esse conjunto de receitas. Na fase recursal, a contestação restringe-se a argumentos de caráter genérico sobre a apuração do resultado e sobre a forma de tributação aplicável, sem que se identifique uma controvérsia objetiva sobre os valores individuais de cada mês autuado. Não havendo demonstração de que as receitas consideradas omitidas já haviam sido declaradas ou que não correspondem a ingressos efetivos da atividade, a omissão é mantida nos termos fixados pelo Relatório Fiscal.

Por fim, no que diz respeito à multa qualificada aplicada ao percentual de 150%, com fundamento no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71,

72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e não há no recurso voluntário contestação específica quanto à configuração do dolo que a embasou.

Todavia, a Lei nº 14.689/2023, superveniente aos fatos autuados e ao recurso voluntário, fixou o percentual da multa qualificada em 100%, em substituição à regra anterior que determinava a duplicação do percentual ordinário. Sendo norma de caráter sancionatório mais benéfica ao sujeito passivo, sua aplicação retroativa é obrigatória por força do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Determina-se, assim, a redução da multa qualificada de 150% para 100%.

Considerando que a situação fática e as razões expostas são idênticas, o recurso merece conclusão também idêntica.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações de confiscatoriedade das multas aplicadas, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto