



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.003247/2010-61
ACÓRDÃO	2401-012.123 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IOLANDO DE ARAUJO LEITE FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, veiculou presunção legal de omissão de rendimentos pela não comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira. Não há como adotar a presunção simples de o conjunto de esclarecimentos e provas não individualizadas em relação a cada crédito comprove a origem dos depósitos bancários, eis que a presunção simples não tem o condão de atender à prova expressamente tarifada pelo § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de os créditos deverem ser analisados individualizadamente, impondo-se a prevalência da presunção legal pela não apresentação da prova imposta expressamente pelo legislador.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Não cabe à autoridade lançadora e nem à autoridade julgadora efetuar diligências de modo a vincular de forma individualizada as operações com os depósitos bancários e comprovar as alegações do contribuinte, sob pena de se negar vigência à presunção legal e de se desconsiderar as regras do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a reger o ônus da prova no processo administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA CARF Nº 32.

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ATIVIDADE RURAL.

A submissão do rendimento cuja origem restou comprovada às normas de tributação específica, conforme assenta o § 2º do art. 4 da Lei nº 9.430, de 1996, pressupõe justamente que a origem tenha sido comprovada e essa comprovação tem de se dar individualizadamente, mas a presunção simples a partir de indícios de exercer apenas ou preponderantemente atividade rural se opera de forma global, a atingir indistintamente um conjunto de depósitos, violando o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, não se pode olvidar que o exercício da atividade rural não exclui a possibilidade de omissão de rendimentos tributáveis de outras atividades ou negócios não declarados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 650/673) interposto em face de Acórdão (e-fls. 622/645) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/10), referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2006, por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (75%). O lançamento foi cientificado em 12/11/2010 (e-fls. 226/227 e 632/633). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 11/13.

Na impugnação (e-fls. 198/221) e aditamento (e-fls.361/362), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade (alegação objeto do aditamento).
- (b) Fatos.
- (c) Utilização indevida de norma processual superada.
- (d) Erro na identificação do sujeito passivo – sociedade de fato.
- (e) Erro na identificação do sujeito passivo – pessoa interposta.
- (f) Tributação efetuada sem obedecer ao critério temporal de apuração.
- (g) Condomínio Rural.
- (h) Critério de interpretação da norma.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 622/645):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

Ementa:

PEDIDO DE PERÍCIA / DILIGÊNCIA.

Resta incabível o pedido de perícia / diligência, quando os elementos constantes dos autos são suficientes para a solução do litígio, sendo sua realização prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF.

É legítima a utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, mesmo após 31 de dezembro de 2007, quando já se encontrava extinta a autorização constitucional para a União instituir a contribuição.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Os rendimentos omitidos apurados em lançamento com base em depósitos bancários deverão ter o mesmo tratamento dispensado aos demais rendimentos tributáveis recebidos por pessoas físicas, devendo ser consignados e tributados na Declaração de Ajuste Anual.

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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Não há que se falar em erro de sujeição passiva, por não restar comprovada, por meio dos documentos constantes dos autos, a existência de alegada sociedade de fato, restando correto que o contribuinte figure no polo passivo da obrigação tributária, ressaltando-se que a titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado, com documentação hábil e idônea, o uso da conta por terceiros.

ÔNUS DA PROVA.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem os depósitos em contas junto a instituições financeiras.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 23/12/2014 (e-fls. 646/648) e o recurso voluntário (e-fls. 650/673) interposto em 21/01/2015 (e-fls. 650), em síntese, alegando:

- (a) **Fatos.** Foram promovidas fiscalizações também em face de dois irmãos do recorrente (Srs. Ezequiel e Anízio) pelo mesmo motivo, lavrando-se autos de infração por omissão de receita decorrente de depósitos bancários não comprovados, em face de contas conjuntas. Nessas contas há movimentação diária de débitos, representando pagamentos a terceiros, em clara demonstração de atividade empresarial formada pelos três irmãos. A atividade desenvolvida pelo recorrente, como se observa a partir de sua declaração de rendimentos, é de rendimento pífio de pró-labore e outro rendimento advindo da atividade rural. Sendo verdade que a movimentação bancária do recorrente com seu irmão Ezequiel demonstra atividade comercial caracterizada pela intensa movimentação de créditos e débitos diários, e a inexistência de conta bancária exclusiva do recorrente. A existência de apenas contas bancárias de uso coletivo (recorrente e Ezequiel) demonstra por si a efetiva atividade empresarial e societária, bem assim a mesma situação do outro irmão, Anízio, em conjunto com o próprio Sr. Ezequiel. Fato que transforma o Sr. Ezequiel em uma central de controle das atividades comerciais desenvolvidas pelos irmãos. Os fatos narrados relativos ao recorrente expõem a situação dos demais em igual situação, e em razão direta de se constitui em uma sociedade de fato. O fisco tributou cada irmão em separado, ignorando a atividade empresarial de fato. A tributação em separado e na pessoa física cria uma série de dificuldades

para validar o lançamento. A primeira é que o fisco deveria abater dos depósitos bancários os rendimentos oferecidos nas declarações provenientes da atividade rural do recorrente e do sócio/irmão Ezequiel. A segunda dificuldade do lançamento na pessoa física em separado é que no processo o julgamento é limitado ao que dele consta. E no presente processo além de não constar as deduções das rendas do Sr. Ezequiel, não consta qualquer intimação questionando a procedência dos depósitos, como requer a norma de regência. Da simples exposição dos fatos, conclui-se que o auto de infração é inservível, pois eivado de erros insanáveis, além de erro na identificação da sujeição passiva, ou seja, o sujeito passivo seria a pessoa jurídica de fato.

- (b) Dúvida do autuante. No caso concreto, a constituição do crédito tributário emergiu da dúvida, conforme narrativa do autuante, quando o contribuinte é sócio de várias empresas, sendo o administrador em uma delas e, paralelamente, desenvolve atividade rural como pessoa física, reconhecendo a dificuldade de vinculação para com os depósitos bancários. Ora, tendo o lançamento de ofício o caráter revisional, eventual constituição de crédito tributário só poderia ser responsabilmente objeto de auto de infração se resolvida às dúvidas que porventura pairasse no autuante, ou seja, na dúvida ele deveria (obrigatório, art. 142 CTN) aprofundar a investigação, mas preferiu o cômodo caminho de autuar no sentido de inverter o ônus da prova. O Estado não pode afrontar o contribuinte com imposição de lançamento de ofício escudando-se em falsa inversão de prova, sem atender aos requisitos mínimos do art. 37 da Constituição Federal de 1988, moralidade, legalidade, eficiência e eficácia; não é técnico lavrar auto de infração sobre matéria da qual o próprio autuante declara não saber o que fazer. Isto é arbitrário e ilegal. A ilegalidade está materializada no artigo 142, em razão da necessidade de obediência aos critérios da legalidade, combinado com o artigo 204, que exige o pressuposto de liquidez e certeza do crédito constituído, ambos do CTN e já transcritos, tudo isto concentrado no artigo 10 do PAF. Se há dúvidas, é porque o fato não está devidamente comprovado ou porque não subsumi a nenhuma norma tributária. Vale registrar que o d. Relator da Turma do Julgamento não escreveu em seu Voto, fls. 632/645, uma única linha sobre a dúvida do fisco, em que pese o questionamento da matéria. É óbvio que o julgador não é obrigado a rebater ponto a ponto. Porém o tema é de suma relevância.
- (c) Nulidade por cerceamento de defesa e inobservância da Súmula CARF nº 29. O autuante não apresentou no processo intimação e resposta de cotitular da conta bancária conjunta. Não há no presente processo nenhuma intimação nem resposta do cotitular, Sr. Ezequiel, sobre os depósitos nas contas envolvidas, sendo a intimação e resposta elemento que tipificaria a omissão de receita pela não comprovação da origem dos créditos bancários. A

determinação legal é direta: na hipótese de conta conjunta todos os titulares devem ser intimados individualmente e as intimações e respostas analisadas e juntadas ao processo em causa. A ausência de intimação de cotitular gera também a nulidade do lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 29. Todavia, o fisco não logrou comprovar nos autos o cumprimento dessa exigência legal. Pouco importa se a intimação e resposta existem ou não, importa é que não foram apresentadas nos autos para cumprir a exigência da Lei em comento como prova de omissão de receita pela não justificativa dos depósitos bancários. No caso vertente, os documentos essenciais para o lançamento não foram apresentados nos autos, logo, processualmente inexistem, por isso nulo o lançamento. No caso concreto, o fisco ao não apresentar a intimação e resposta do cotitular sobre a origem dos depósitos bancários não completou o requisito mínimo que autoriza a tributação presuntiva de omissão de receita. E pouco importa a existência no mundo real essa documentação; afinal a Recorrente defende-se comprovando a origem de seus depósitos e daqueles efetuados por seu irmão (sócio) e cotitular na mesma conta bancária, porém como fazê-lo se o fisco não apresenta a documentação pertinente. A simples indicação de suposta existência da documentação em outro processo é o mesmo que se defender de algo que não consta dos autos próprios, bem como julgar por suposição ou adivinhação. Da mesma forma é impossível a juntada da suposta documentação nesta fase processual, pois caracterizaria supressão de instância e cerceamento do direito de defesa, salvo se reaberto o prazo de defesa e observado o prazo decadencial.

- (d) Erro na identificação do sujeito passivo. As movimentações bancárias contida nos extratos colacionados ao processo são constantes, intensos e denotam, até aos menos atentos, que tal fluxo de saída e entrada de numerários respalda verdadeira atividade empresarial. De fato, existem depósitos e retiradas diárias nas contas bancárias do recorrente, conforme documentos juntados pelo próprio autuante. Demonstrado, a evidência, que os débitos são custos e/ou despesas que formam suporte para auferir receita, representada pelos depósitos bancários realizados por terceiros, ou seja, uma sociedade empresarial de fato; donde se conclui que houve, no caso, erro de identificação do sujeito passivo. O erro na identificação da sujeição passiva é evidente, quer seja nas situações em que os depósitos decorram da atividade empresarial rural que envolve o recorrente e seus irmãos, sob o manto do contrato de condomínio rural ou eventualmente de outra sociedade de que também participe na qualidade de sócio. O que não é admissível é confundir renda da pessoa física com receita decorrente de atividade empresarial organizada. Há julgados no Conselho de Contribuintes nos quais o fisco faz a inscrição de ofício da sociedade de fato e efetua os lançamentos de créditos tributários

pertinentes. Outra evidência da existência de sociedade organizada são as contas bancárias abertas e movimentadas em conjunto com os irmãos. Também haveria erro de identificação do sujeito passivo se prevalecer a dúvida do autuante quanto à origem dos depósitos, uma vez que assevera que tais depósitos poderiam ser das receitas auferidas das empresas em que é sócio; nesse sentido também há precedente no Carf determinando a tributação na pessoa jurídica.

(e) Erro na identificação do sujeito passivo – sociedade de fato e condomínio rural.

Validam-se os contratos informais ainda que as sociedades fáticas não tenham personalidade jurídica. A empresa cuja sociedade encontra-se na informalidade não perde o caráter empresarial pela falta de contrato levado a arquivamento, uma vez que o conceito de empresa não depende de tal ônus. A sociedade direcionada a mercado é identificada como empresária, contudo, sendo declaratório seu registro, não há que se excluir o caráter empresarial daquele que exerce atividade organizada, com habitualidade e profissionalismo objetivando a produção e circulação de riqueza. A vontade do recorrente e seus irmãos (sócios), os negócios realizados ou ao menos o resultado do contrato a que chamou de "Contrato de Condomínio Rural", são a mais explícita formação de uma sociedade de fato. Vale dizer, uma pessoa jurídica. Aspecto relevante para o deslinde da questão é o art. 2º do Decreto 59.566, de 1966, que regulamenta os contratos agrários. Sendo assim, e se o contrato celebrado entre a Recorrente e seus irmãos não é contrato agrário, há que perguntar qual seria então a natureza. A solução para a questão é que o contrato condominial equivale a um contrato social, de cunho empresarial, com objetivos claros de organização, produção e venda de produtos da atividade rural construído com o labor, capacidade empresarial e capital, representado pelo aporte de recursos financeiros de cada participante, vale dizer, sócio. Pelo exposto, conclui-se que as receitas, representadas pelos depósitos bancários (créditos) e os custos e despesas, representados pelos saques bancários (débitos) são provas cabais da atividade empresarial. É impossível manter uma tributação com base exclusiva em depósitos bancários (créditos) sem levar em consideração os lançamentos de débitos que constam dos mesmos extratos bancários: custos e despesas. Por absurdo, caso o E. Conselho não concorde com a argumentação do recorrente, que motive ou explique a razão dos débitos representarem pagamentos de despesas e/ou custos vinculados ao exercício da atividade empresarial rural, caso contrário, repetirá o cerceamento do direito de defesa instalado no julgamento de primeira instância pelo silêncio. O movimento bancário representado pelo volume de entrada, o volume de saída, a predisposição demonstrada em contrato, a organização, a habitualidade comprovada pelo

reiterado exercício da atividade profissional de empresário, configuram a existência da pessoa jurídica de fato.

- (f) Erro na identificação do sujeito passivo – pessoa interposta. Alternativamente, e apenas para argumentar, caso a situação real não fosse esta, pessoa jurídica de fato, e que tais depósitos representassem desvio de receitas advindas das diversas pessoas jurídicas das quais o recorrente é sócio, ainda assim, a tributação não poderia recair sobre a pessoa física, mas na pessoa jurídica interposta. O autuante conjecturou que os depósitos poderiam ter origem nas organizações das quais o recorrente participa, logo os depósitos podem ser destas pessoas jurídicas, sendo o recorrente pessoa interposta. Tal conclusão sobrevém de duas fontes: primeira, é da afirmativa do fiscal que aventa essa possibilidade; e, a segunda decorre de determinação em lei fiscal, Lei 9.430, de 1996, art. 42. Ao que parece, o maior problema do autuante foi não aprofundar a investigação fiscal. Nesses termos é impossível manter o crédito tributário indevidamente constituído.
- (g) Mérito. A questão fática é que não é razoável supor que os depósitos bancários foram feitos apenas com os valores não oferecidos à tributação, enquanto os oferecidos ficaram ao largo da movimentação bancária. Também não é razoável, nem há exigência legal, de que os valores oferecidos à tributação na atividade rural sejam idênticos em valor e data ao da realização de venda do produto rural. Outra questão relevante é que o rendimento tributável do recorrente teve origem no recebimento de pró-labore, o qual foi totalmente conferido pelo fisco e tributado na declaração de ajuste anual, enquanto os demais rendimentos são aqueles decorrentes da atividade rural. Assim, requer que o eventual excesso de depósito não justificado seja tributado como advindo da atividade rural, deduzidos dos depósitos os rendimentos oferecidos à tributação na atividade rural do recorrente e do cotitular; e, na parte que remanescer de depósito sem comprovação, que ela seja caracterizada como sendo atividade rural.

Tendo havido fiscalização e lançamento proporcional pela mesma motivação de não comprovação da origem em face do Sr. Ezequiel Ferreira Leite Neto no processo nº 10510.003517/2010-34, enquanto cotitular das três contas conjuntas objeto do presente lançamento (e-fls. 109) e havendo igualmente recurso voluntário pendente no processo administrativo fiscal relativo ao cotitular das contas no ano-calendário de 2006, os processos foram reunidos para julgamento conjunto em razão da conexão, bem como pelo risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente (RICARF, art. 47, §1º, I, e §2º; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 55, §3º) (e-fls. 678/680).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 23/12/2014 (e-fls. 646/648), o recurso interposto em 21/01/2015 (e-fls. 650) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33).

O recorrente inova em suas razões recursais ao suscitar capítulo não veiculado na impugnação. Afirma que o presente processo não foi instruído com prova de intimação ao irmão cotitular para comprovação da origem dos depósitos bancários e nem de sua resposta, sendo irrelevante se a intimação e a resposta do cotitular existem, pois sua ausência nos autos violaria a exigência do §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não tendo a mera indicação de sua existência em outro processo o condão de possibilitar o exercício do direito de defesa.

Assim, argumenta pela nulidade do lançamento e pela impossibilidade de saneamento em razão de diligência para a juntada de documentação com reabertura de prazo de defesa significar supressão de instância e afronta ao prazo decadencial.

Na impugnação, o autuado não se insurgiu contra a imputação de o irmão cotitular também ter sido fiscalizado e de também não ter demonstrado a origem individualizada dos depósitos havidos nas contas conjuntas e nem de a fiscalização ter efetuado o lançamento mediante rateio em 50% para cada cotitular, direcionando-se a argumentação de defesa no sentido de confessar que as contas conjuntas eram utilizadas no exercício de atividade empresarial rural, com organização, habitualidade e profissionalismo com fito de lucro a caracterizar a existência de pessoa jurídica de fato entre os irmãos, não cabendo a presunção legal contra a pessoa física titular da conta por erro na identificação do sujeito passivo, sendo enquanto pessoa física mera pessoa interposta da sociedade de fato ou eventualmente de outras pessoas jurídicas das quais participava.

As razões recursais também não negam os fatos imputados pela fiscalização, tomando o recorrente o cuidado de afirmar ser indiferente se intimação e resposta do cotitular existiram em razão de haver cerceamento de defesa cristalizado pelo não cabimento do saneamento sob pena de supressão de instância e inobservância do prazo decadencial.

A alegação de nulidade em questão deveria ter sido veiculada na impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III). Logo, trata-se de matéria preclusa (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 17), não sendo o alegado cerceamento de defesa matéria passível de conhecimento de ofício e, diante da ausência de impugnação específica, restou incontroverso que o procedimento fiscal se iniciou em face do irmão cotitular e que houve lançamento por não comprovação individualizada dos depósitos com rateio de 50% para cada cotitular.

De qualquer forma, a configuração do cerceamento de defesa exige a constatação de prejuízo para a defesa, não se detectando, no caso concreto, qualquer prejuízo para a defesa (*princípio pas de nullité sans grief*).

A redação da Súmula CARF nº 29 foi alterada para revelar não se tratar de nulidade, mas de improcedência do lançamento, ou seja, de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os cotitulares.

O cancelamento do lançamento a partir do entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula CARF nº 29 demandaria a constatação de que não houve intimação instando o cotitular, Sr. Ezequiel, a comprovar a origem dos depósitos havidos em conta conjunta, mas, no caso em tela, a fiscalização atesta no Relatório Fiscal a intimação do cotitular e o lançamento mediante rateio previsto no §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por imputação da não comprovação da origem dos depósitos por parte dos cotitulares durante o procedimento fiscal.

Além disso, o lançamento sob o fundamento de não comprovação dos depósitos bancários com o rateio previsto no §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, efetuado contra o cotitular, Sr. Ezequiel, também foi impugnado no âmbito do processo nº 10510.003517/2010-34 e o respectivo recurso voluntário integra a pauta dessa reunião de julgamento e está agora sendo julgado em conjunto com o presente recurso voluntário, diante da conexão.

Impõe-se, destarte, o conhecimento parcial do recurso, não se conhecendo da alegação de nulidade do lançamento.

Fatos. O recorrente não se limita a descrever os fatos ocorridos, levantando argumentos posteriormente desenvolvidos em tópicos específicos, nos quais serão analisados.

Dúvida do autuante. A leitura do Relatório Fiscal revela que as indagações foram levantadas para exemplificar que, diante das inúmeras atividades do contribuinte, a fiscalização não teria elementos para vincular as operações desenvolvidas pelo contribuinte quando não houvesse uma nítida correlação por data e valor, transcrevo (e-fls. 13, destaquei):

Importa salientar **ser de fundamental importância que haja compatibilidade entre datas e valores nas justificativas apresentadas pelo fiscalizado** para comprovar a origem dos recursos depositados em instituições financeiras. **Especialmente** no presente caso, **quando** o contribuinte **é sócio de várias empresas, sendo o administrador em uma delas e, paralelamente, desenvolve atividade rural como pessoa física. Como** identificar nos extratos bancários os depósitos correspondentes aos pagamentos pelos produtos de que tratam as notas fiscais apresentadas? **E se** parte dos pagamentos foi realizada em dinheiro? **E se** outros pagamentos foram feitos a terceiros para quem o contribuinte poderia estar em débito? **E se** outros, ainda, foram feitos em mercadorias, serviços, insumos, etc? **Quais** depósitos têm origem em recursos vindos das empresas das quais é sócio? *Como, enfim, identificar a origem dos créditos para um contribuinte com atividades diversas, envolvendo recursos financeiros vultosos, se os documentos apresentados não guardam relação com as datas e valores dos lançamentos nas contas bancárias? Somente o próprio contribuinte tem*

condições de indicar de forma individualizada, a que se refere cada um dos depósitos efetuados em suas contas bancárias. **Não o fazendo, não resta à autoridade fiscal outra alternativa senão considerá-los como depósitos de origem não comprovada.**

Por fim, nas contas correntes mantidas em conjunto, o valor dos créditos foi rateado em 50% para cada titular da conta.

Portanto, a fiscalização assevera a necessidade de a comprovação dos depósitos envolver compatibilidade entre datas e valores, especialmente por não ter a autoridade lançadora condições de suprir a inércia do contribuinte em relação à comprovação individualizada da origem de cada um dos depósitos bancários, de modo a reforçar o cabimento da prevalência da presunção legal, inclusive em relação às contas conjuntas.

A exigência de documentação capaz de gerar convencimento quanto às datas e aos valores dos créditos depositados de modo a vinculá-los a uma determinada operação de origem é lícita, eis que reside na imposição legal a determinar comprovação individualizada de cada depósito bancário pelo(s) intimado(s), conforme dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não cabe à autoridade lançadora e nem à autoridade julgadora efetuar diligências de modo a vincular de forma individualizada as operações com os depósitos bancários e comprovar as alegações do contribuinte, sob pena de se negar vigência à presunção legal e de se desconsiderar as regras do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a reger o ônus da prova no processo administrativo fiscal, não havendo que se falar em arbitrariedade ou ilegalidade e nem em violação dos arts. 142 e 204 do CTN ou do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e muito menos dos princípios e regras constitucionais invocados pelo recorrente, não cabendo ao presente colegiado afastar a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

Destaque-se que, apesar de a decisão recorrida não ter mencionado expressamente o argumento relativo aos questionamentos levantados pela fiscalização, o capítulo impugnado restou enfrentado na medida em que a decisão sustentou a legalidade da presunção, bem como o poder-dever de considerar os depósitos por indícios fixados por lei como aptos a gerar presunção de ocorrência do fato gerador, cabendo ao contribuinte afastar a presunção legal. Note-se inclusive que a diligência foi indeferida pelo voto condutor do Acórdão de Impugnação sob a justificativa de não haver dúvidas a serem esclarecidas mediante diligência e perícia, adotando expressamente o fundamento de que “é o impugnante quem pode e deve produzir provas acerca dos depósitos bancários objetos de autuação, demonstrando precisamente a origem (fonte) dos créditos e a natureza destes”.

Por conseguinte, não há que se falar em nulidade do lançamento por dúvida do autuante e nem de nulidade da decisão recorrida por não ter apreciado tal alegação de defesa.

Por fim, no caso concreto, a fiscalização asseverou que recorrente e cotitular foram ambos fiscalizados e, afastando as justificativas genéricas apresentadas, em especial não

detectando compatibilidade entre datas e valores, efetuou o lançamento mediante rateio em 50% para cada titular, nos termos do §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Como já dito, houve não apenas intimação instando o cotitular, Sr. Ezequiel, a comprovar a origem dos depósitos, mas lançamento contra o cotitular (processo nº10510.003517/2010-34).

Erro na identificação do sujeito passivo. Sociedade de fato e condomínio rural. Pessoa interposta. A intensidade da movimentação bancária e o fato de as contas serem conjuntas entre dois irmãos, sendo sempre um deles o Sr. Ezequiel, bem como o fato de disporem de diversos imóveis rurais em condomínio, tendo firmado contrato a explicitar a administração comum, não é prova de utilização das contas bancárias por sociedade de fato e nem de utilização da conta por uma das sociedades devidamente constituídas a terem os irmãos como sócios.

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros (Súmula CARF nº 32).

Além disso, o exercício de atividade empresarial rural pela pessoa física para ser afastado demanda a devida formalização no Registro Público de Empresas Mercantis, não se admitindo o reenquadramento de ofício pela autoridade fiscal, seja enquanto equiparação do produtor rural pessoa natural com pessoa jurídica (Acórdão nº 1201-006.960¹) ou enquanto sociedade de fato. Inteligência extraída do art. 971, *caput*, do Código Civil².

As questões levantadas no Relatório Fiscal não atestam o emprego das contas por terceiro, eis que apenas ilustram a dificuldade de a fiscalização tentar suprir conduta imputável pelo legislador ao titular da conta bancária e em especial a necessidade de a prova apresentada pelo contribuinte ser capaz de gerar convencimento quanto as datas e valores dos créditos depositados de modo a vinculá-los a uma determinada operação de origem.

Note-se que decisões administrativas pontuais e não vinculantes não têm o condão de atender à prova expressamente tarifada pelo § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de os créditos deverem ser analisados individualizadamente, impondo-se a prevalência da presunção legal pela não apresentação da prova legal imposta expressamente pelo legislador.

¹ Acórdão de Recurso Voluntário nº 1201-006.960, de 13 de agosto de 2024

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2005

EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE RURAL. IMPOSSIBILIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa física que se dedica à atividade rural em caráter empresarial não pode ser equiparada a pessoa jurídica, pois a inscrição na Junta Comercial, para os produtores rurais, é facultativa nos termos do art. 971 do Código Civil. Trata-se de faculdade do contribuinte que não se reverte em uma possibilidade do fisco de fazê-lo forçosamente, sob pena de se transformar um direito do contribuinte em um ônus decorrente de relação de sujeição discricionária à autoridade fiscal.

² Lei nº 10.406, de 2002

Art. 971. O empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades de que tratam o art. 968 e seus parágrafos, requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro.

A exploração conjunta pelos irmãos de imóveis rurais sob as vestes do invocado contrato de condomínio rural, bem como de serem sócio e/ou administradores de sociedades regularmente constituídas, não é prova do uso da conta por sociedade de fato ou de direito. Compete ao recorrente enquanto titular da conta bancária produzir prova de forma articulada e a possibilitar o convencimento do julgador de suas alegações, não bastando alegações genéricas e documentos incapazes de gerar uma clara vinculação para com as movimentações bancárias individualmente consideradas.

Não há que se falar em cerceamento de defesa, uma vez que compete ao recorrente a produção de tal prova. Reitere-se que não cabe à autoridade lançadora e nem à autoridade julgadora efetuar diligências de modo a vincular de forma individualizada as operações com os depósitos bancários e comprovar as alegações do contribuinte, sob pena de se negar vigência à presunção legal e de se desconsiderar as regras do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a reger o ônus da prova no processo administrativo fiscal.

O Relatório Fiscal tratou das justificativas apresentadas pelos irmãos durante os procedimentos fiscais, tanto que veicula a ponderação de caber ao contribuinte a prova com compatibilidade de datas e valores da origem e natureza de cada um dos depósitos bancários havidos nas contas bancárias, sob pena de prevalência da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, reforçando-a com perguntas retóricas (as dúvidas do autuante, na dicção do recorrente) para demonstrar a necessidade de o contribuinte titular da conta bancária apresentar prova individualizada por datas e valores, não bastando a mera alegação genérica de vinculação para com a atividade rural exercida enquanto pessoa física ou para com as atividades das empresas a ter os irmãos como sócios e/ou administradores.

Note-se que a argumentação de haver sociedade de fato não foi suscitada durante o procedimento fiscal, surgindo apenas com a impugnação. Cabe ao impugnante o ônus de demonstrar que os valores movimentados nas contas conjuntas guardam pertinência para com operações realizadas pela alegada sociedade.

A já referida ponderação veiculada no Relatório Fiscal, reforçada pelas perguntas retóricas, não se constitui em prova da origem dos depósitos e nem em prova de uso da conta por terceiro, com ou sem personalidade jurídica, sendo do recorrente e não da fiscalização o ônus de produzir prova capaz de afastar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Logo, diante dos elementos constantes dos três processos, analisados em conjunto no presente julgamento, não restam comprovadas as alegações de erro na identificação do sujeito passivo por ser a movimentação alegadamente de sociedade de fato/condomínio ou pessoa jurídica interposta.

Mérito. O recorrente sustenta não ser razoável presumir que os valores oferecidos à tributação pelos cotitulares não transitaram pelas contas bancárias em conjunto e nem razoável a exigência de compatibilidade entre as datas e valores dos depósitos bancários a serem comprovados e as datas e valores das operações da atividade rural. Além disso, sustenta que,

excetuado o pró-labore, todos os rendimentos tiveram origem em atividade rural, sendo cabível a tributação dos rendimentos omitidos como advindos da atividade rural do recorrente e do cotitular.

Em julgamentos anteriores adotei o entendimento de que, ponderando-se a situação concreta de cada caso, seria admissível a presunção simples de que rendimentos tributáveis oferecidos à tributação constam dentre os depósitos sem origem comprovada, especificamente os auferidos em face de pessoas físicas não identificadas na declaração de ajuste anual do contribuinte e que, conforme o caso concreto, seria razoável afastar a presunção legal mesmo sem uma prova individualizada, de modo a se evitar considerável risco de dupla tributação e considerando se tratar de presunção a militar no mesmo sentido da presunção legal e não em contraposição como ocorreria com rendimentos isentos e não tributáveis. Refletindo a partir de debates travados em julgamentos anteriores, devo asseverar que altero meu posicionamento para adotar o entendimento no sentido de o legislador já ter ponderado o risco de dupla tributação e a dificuldade da produção da prova e por isso estabeleceu a única hipótese de exceção para a presunção legal, ou seja, a hipótese dos depósitos de pequena monta, ou seja, para os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00, cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 no ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §3, II; e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º). Logo, excepcionada a hipótese legal dos depósitos de pequena monta, considero não ser cabível a admissão da comprovação da origem dos depósitos mediante presunção, nem mesmo em relação aos valores oferecidos à tributação pelo contribuinte, uma vez que a presunção simples não tem o condão de atender à prova expressamente tarifada pelo § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se exigir a demonstração individualizada das origens dos depósitos bancários, em datas e valores compatíveis com os créditos em conta, sob pena de não restar afastada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pelo mesmo motivo, não é possível respaldar a origem na circunstância genérica de o autuado exercer apenas a atividade rural ou de a exercer enquanto atividade econômica preponderante. A submissão do rendimento cuja origem restou comprovada às normas de tributação específica, conforme assenta o § 2º do art. 4 da Lei nº 9.430, de 1996, pressupõe justamente que a origem tenha sido comprovada e essa comprovação tem de se dar individualizadamente, mas a presunção simples a partir de indícios de exercer apenas ou preponderantemente atividade rural se opera de forma global, a atingir indistintamente um conjunto de depósitos, violando o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, não se pode olvidar que o exercício da atividade rural não exclui a possibilidade de omissão de rendimentos tributáveis de outras atividades ou negócios não declarados.

Destarte, o exercício da atividade rural pelo contribuinte, por si só, é insuficiente para adoção da presunção simples de que sua movimentação financeira teve origem nessa atividade, não tendo o condão de afastar a necessidade de comprovação, de forma individualizada, das origens dos depósitos bancários, não se podendo criar critério híbrido para a

tributação da pessoa física, sem previsão em lei e contra a presunção legal (Acórdãos nº 9202-006.826, nº 9202-007.826, nº 2401-010.955 e nº 2401-011.152).

Isso posto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro