



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10670.001704/2009-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.246 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de setembro de 2020  
**Recorrente** GILMAR BRITO DE AGUIAR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO. PRORROGAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa.

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

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM COMO ATIVIDADE RURAL. APLICAÇÃO DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA.

Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

No lançamento de ofício relativo a atividade rural deve-se respeitar a opção exercida pelo contribuinte, seja a tributação presumida de 20% ou a opção completa pela apuração do resultado da atividade rural mediante a diferença entre as receitas e despesas da atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O conselheiro Ronnie Soares Anderson votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1502/1516), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1486/1496), proferida em sessão de 29/09/2011, consubstanciada no Acórdão n.º 09-37.110, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 1460/1469), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2006, 2007

NORMAS ATINENTES AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do auditor designado, para fins de constituição do crédito tributário, nem é causa de nulidade do lançamento.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Preliminar rejeitada.

ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO DA RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

A despeito do reclamo passivo, a consideração pela autoridade lançadora de que os valores creditados em contas de depósito eram oriundos da atividade rural foi efetuada de forma a beneficiar o contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO.

Constatada a opção do contribuinte pela apuração do resultado da atividade rural mediante a diferença entre as receitas e despesas da atividade, não há que se falar em obrigatoriedade de arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta declarada pelo contribuinte durante o procedimento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de, com auto de infração juntamente com as peças integrativas (e-fls. 99/1008;

1470/1479) e Relatório Fiscal devidamente lavrado (e-fls. 1009/1019), tendo o contribuinte sido notificado em 10/09/2002 (e-fl. 1458), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

O contribuinte acima identificado insurgiu-se contra o Auto de infração de folhas 01 a 10, relativo aos anos-calendário 2005 e 2006, do qual tomou ciência em 10/09/2009, que lhe exigiu crédito tributário total de R\$ 293.371,81.

Motivou o lançamento a constatação de omissão de rendimentos da atividade rural, no valor de R\$ 330.969,39 (2005) e R\$ 182.143,54 (2006), conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

O lançamento teve por base a movimentação bancária do contribuinte.

Diversas vezes intimado, foram apresentados documentos que comprovaram parcialmente que a movimentação referia-se à atividade rural.

No entanto, como o contribuinte não teve condições de identificar e comprovar a origem de todos os valores creditados em suas contas correntes e diante de sua informação de que a sua atividade era basicamente de produção rural, foi adotado para fins de tributação o critério que lhe foi mais favorável. Foram considerados como receita da atividade rural todos os valores de depósitos/créditos de suas contas correntes e excluídos para fins de tributação os valores declarados por ambos os cônjuges nos anos-calendário 2005 e 2006. Portanto, mesmo os valores identificados pelo contribuinte como receitas da atividade rural foram mantidos nas planilhas, para posterior exclusão para fins de tributação de ofício.

Os valores cuja origem e tributação não foram comprovados foram tributados como receitas omitidas na atividade rural e constam do demonstrativo elaborado, em conformidade com o artigo 42, da Lei 9.430/96, com suas alterações posteriores.

Após exclusão de todos os valores tributados pelo contribuinte e seu cônjuge, e respeitadas as opções exercidas em suas declarações, foi feita a recomposição do resultado da atividade rural para fins de tributação.

Como a movimentação financeira ocorreu exclusivamente nas contas correntes do Sr. Gilmar Brito, as receitas omitidas foram tributadas em seu nome.

O resultado final da atividade rural apurado em 2005 e 2006 foi tributado com a aplicação da multa de 75%.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênica para reproduzir:

Inconformado, o interessado apresentou impugnação de folhas 01 a 03 em 09/10/2009, alegando, em síntese, que:

1. a lavratura do Auto de Infração ocorreu após o decurso do prazo previsto no Mandado de Procedimento Fiscal;
2. da contagem do prazo, constata-se ter decorrido o período de 183 dias, que abrange o prazo inicial, uma prorrogação de sessenta dias e mais três dias de excesso;
3. na cópia do processo entregue ao contribuinte, não se faz menção da existência de prorrogação, nem juntou a cópia do MPF e eventual prorrogação com a ciência do contribuinte, fazendo supor que não houve prorrogação do prazo do MPF, motivo pelo qual houve sua extinção;
4. são nulos os atos praticados pelo fiscal após o decurso do prazo legal, aproveitando-se aqueles por ele praticados no prazo de validade do MPF, para subsídio de novo procedimento a ser praticado por outro fiscal;
5. no mérito, quanto à movimentação bancária, deveria ter guardado os documentos pelo prazo de cinco anos, mas não o fez em relação às operações normais de entrada e saída de numerário em suas contas, quando se referiam a operações que não

representavam ingresso de receita, porque entendia não serem passíveis de tributação, tais como: empréstimos com parentes, recebimentos com cheques de terceiros ou saques que são depositados parcialmente em outra agência;

6. no caso particular de pessoa física, produtor rural, onde suas transações financeiras não obedecem o rigor formal das operações realizadas por empresas, a movimentação bancária não configurou receita passível de tributação, sendo, porém, de difícil comprovação;

7. procedendo dessa forma, o fisco pode estar impondo uma punição injusta de efeitos danosos e irreversíveis para o contribuinte, na medida em que estará tributando simples movimentação financeira, com alíquota máxima de imposto de renda, acrescido de multa e juros;

8. o código tributário autoriza a autoridade fiscal a interpretar a legislação na forma mais favorável ao contribuinte, levando-se em conta a natureza e as circunstâncias materiais do fato, o que se encaixa perfeitamente no caso particular do interessado;

9. considerando as planilhas anexas, que demonstraram uma omissão de valores tidos como receita da atividade rural, em valor maior que o dobro da receita declarada em cada período, caberia ao fiscal demonstrar os indícios da veracidade de suas deduções, para reforçar e dar suporte à sua afirmação de que os valores de fatos se referiam a receitas e não a simples movimentação financeira, o que poderia ser feito demonstrando-se uma variação patrimonial a descoberto e qualquer outro indício de riqueza incompatível com a receita declarada;

10. o fiscal escolheu a forma mais gravosa para o contribuinte quando apurou o resultado pela diferença entre as receitas e despesas da atividade rural.

Para instruir o pleito, o interessado anexou os documentos de folhas 470 a 480.

Foi anexada a tela de consulta de folha 485, para instrução processual.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a) Do Mandado de Procedimento Fiscal;** **b) Da Atividade Rural e Dos Depósitos Bancários.** A ementa anteriormente transcrita bem sintetiza as teses firmadas.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular ou cancelar o lançamento.

Na peça recursal questiona o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), sustenta nulidade, invoca violação da legalidade e, no que se relaciona ao mérito, assevera:

No mérito, o contribuinte alegou inicialmente que os depósitos em conta corrente bancários não poderiam ser considerados como receitas tributáveis, argumentando que várias operações podem representar depósitos bancários, sem, contudo, serem dinheiro novo, tais como transferências entre contas através de emissão de cheques, retornos de quantias emprestadas a parentes etc. e que o ônus da prova caberia ao fisco, também, pediu que caso não lograsse êxito, que, em seu favor fosse concedido os benefícios da forma de apuração menos gravosa pedindo que no exercício de 2005 fosse considerado a forma de apuração pelo lucro presumido, como o foi no exercício de 2006.

Mais uma vez a Colenda Junta de Julgamento rejeitou argumentos optou por não modificar a forma de apuração existente no auto de infração.

Seria cansativo e pouco produtivo repetir aqui os motivos e argumentos de mérito articulados na impugnação, entretanto, na remota possibilidade de serem

vencidas as preliminares, o Contribuinte reitera todos os argumentos e pedidos em sede de mérito contidos na peça de impugnação.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Para os fins da Portaria CARF n.º 17.296, de 17 de julho de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 23/03/2002, e-fl. 1500, protocolo recursal em 16/04/2012, e-fl. 1502), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

#### **- Preliminar de nulidade**

Observo que a recorrente requereu seja reconhecida a nulidade, pois o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não teria sido prorrogado e haveria incompetência para autuar, violando-se a legalidade, outros princípios e normas, inclusive norma do Decreto 70.235, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

A despeito dos argumentos, não restou demonstrado qualquer efetivo prejuízo para a defesa ou nulidade nos autos. Não consta dos autos que o recorrente tenha tido qualquer prejuízo para se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa. O procedimento é hígido e regular. Aliás, conforme bem reporta a DRJ, consultado no sítio da Receita Federal do Brasil, ao qual o contribuinte teve pleno acesso, houve Mandado de Procedimento Fiscal regular, com prorrogações também regulares, não tendo se verificado qualquer mácula no procedimento fiscal.

Demais disto, é cediço no âmbito da jurisprudência do CARF que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ou Mandado de Procedimento Fiscal – Complementar (MPF-C) é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária, de modo que estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei, deste modo irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa.

Eventuais problemas na cientificação do sujeito passivo ou na vigência do MPF, ou em sua prorrogação, ainda que se pudesse cogitar de terem ocorrido, não acarreta nulidade do lançamento, ainda mais se não há provas de efetivo prejuízo para a defesa.

Consta nos autos que a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável.

Por conseguinte, não se pode falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Portanto, não padece de nulidade o lançamento, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Não se viola princípios ou normas, tampouco ocorre cerceamento ou preterição do direito de defesa, nem há inobservância ao princípio do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da razoabilidade, da informação, da oportunidade, da competência, da publicidade ou da eficiência. A autuação dos autos é válida e regular, podendo-se discutir o mérito.

Nos autos se vê que a defesa exerceu o contraditório e se defendeu plenamente das acusações fiscais. Nas peças recursais foram apresentadas amplas razões e não houve qualquer limitação ao direito de defesa, decerto que não se pode falar em nulidade por conta do MPF ou do MPF-C.

No mesmo sentido os Acórdãos do CARF ns.º 2202-005.306<sup>1</sup>, de 10/07/2019; 2202-005.097<sup>2</sup>, 10/04/2019; 2202-005.048, de 15/05/2019; 1302-003.487, 13/05/2019; 2202-005.050, de 13/03/2019; 2301-005.952, de 12/03/2019; 3301-005.963, de 27/03/2019; 3401-006.001, de 27/03/2019; 2401-006.194, de 11/04/2019; 2301-005.783, de 15/01/2019; 9202-007.528<sup>3</sup>, 29/01/2019; 1401-003.122, de 19/02/2019; 1402-003.702, de 23/01/2019.

Em suma, compreende-se que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração, descabendo pleitear nulidade do lançamento por eventual irregularidade em sua emissão, prorrogação ou ciência. De mais a mais, a autoridade fiscal do caso concreto é competente para proceder a autuação, tendo indicado as normas legais que entendeu aplicáveis ao caso concreto.

Sendo assim, não restando comprovado qualquer prejuízo, rejeito a preliminar.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia para os anos-calendário 2005 e 2006 é relativa ao lançamento de ofício com exigência de imposto sobre a renda de pessoa física suplementar e se refere a omissão de rendimentos da atividade rural, no valor de R\$ 330.969,39 (2005) e de R\$ 182.143,54 (2006), constatada a partir movimentação bancária.

No recurso voluntário o recorrente se insurge contra o lançamento substanciado em depósitos bancários identificados na movimentação bancária, sob a alegação que não simbolizam rendimento ou receita auferida e que o ônus da prova compete a fiscalização e no mais afirma que “*[s]eria cansativo e pouco produtivo repetir aqui os motivos e argumentos de mérito articulados na impugnação, entretanto, na remota possibilidade de serem vencidas as preliminares, o Contribuinte reitera todos os argumentos e pedidos em sede de mérito contidos na peça de impugnação*”.

Pois bem. Considerando que não há novas razões de defesa na peça recursal, adoto as razões de decidir da decisão vergastada, por ser de clareza solar e já ter apreciado os argumentos do recorrente, pelo que, doravante, entendo suficiente transcrevê-las, haja vista minha concordância com os fundamentos bem postos naquele *decisum*, logo, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), peço vênia para expor os trechos daquela decisão onde estão consignados os motivos determinantes, que entendo irreparáveis e os quais reputo consistentes e válidos, não tendo o recorrente infirmado tais fundamentos ao invocar os argumentos já esposados originalmente na impugnação, *verbis*:

Da Atividade Rural e dos Depósitos Bancários:

---

<sup>1</sup> Acórdão de minha relatoria julgado à unanimidade.

<sup>2</sup> Acórdão de minha relatoria julgado à unanimidade.

<sup>3</sup> Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), responsável pela uniformização da jurisprudência dos Colegiados (Turmas Ordinárias do CARF).

Embora o contribuinte tenha se manifestado de forma indignada sobre a tributação de todos os depósitos bancários aplicando-se as normas atinentes à atividade rural, o fato é que a fiscalização autou o interessado utilizando-se da forma que lhe foi mais favorável. Apurou-se uma grande parcela de depósitos cuja origem não foi comprovada. Ainda assim, tendo em vista a alegação do contribuinte de que apenas exercia atividade rural, a autoridade lançadora considerou que os depósitos bancários tinham origem comprovada em rendimentos da atividade rural do contribuinte. Caso contrário, o lançamento seria de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Importante esclarecer, por oportuno, que embora a atuação da fiscalização tenha sido no sentido de considerar todos os depósitos como pertinentes à atividade rural, a opinião unânime desta 6ª Turma de Julgamento é de que a tributação do resultado da atividade rural exige a comprovação inequívoca de que as receitas provêm integralmente de fato dessa atividade, para, então, o interessado poder se beneficiar da tributação mais benigna. Caso contrário, deveria ter sido tributado com base nos depósitos de origem não comprovada, aplicando-se diretamente a alíquota de 27,5%.

Em vez disso, a autoridade lançadora considerou que os depósitos eram referentes à atividade rural. Logo, tributou os depósitos não comprovados com consideração da opção feita pelo contribuinte em suas declarações de ajuste anual. No ano em que foi feita a opção pelo arbitramento do resultado da atividade rural, tal opção foi respeitada. No ano em que foi feita a opção pela apuração do resultado mediante utilização de receitas e despesas escrituradas em livro caixa, assim também foi feito.

Não pode o contribuinte agora agir como se houvesse sido prejudicado. Muito pelo contrário. Explicando novamente: a parcela de depósitos cuja origem não foi comprovada poderia ter sido integralmente tributada, isso com suporte legal.

Deve verificar o contribuinte que o artigo 42, da Lei 9.430/96, assim determina:

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.

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

§ 2.º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais).

O dispositivo legal acima estabeleceu que há omissão de rendimentos e determina o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão.

Observe-se que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte representa, inicialmente, um indício de que os mesmos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E, nesse ponto, o contribuinte deve ser ouvido, para indicar a origem desses depósitos. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco.

Nesse sentido, o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Afinal, é ele, o contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que constitui prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal etc.).

Destarte, se o contribuinte não apresenta documento probatório de que a origem daquele ingresso de recursos já foi tributada ou não é fato gerador do imposto de renda da pessoa física, há a dedução lógica de que se trata de disponibilidade financeira oriunda de atividade tributável. Assim vem decidindo também o Conselho de Contribuintes:

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA** – Caracterizam-se como rendimentos omitidos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996). 1º Conselho de Contribuintes / 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 104-23.143 em 23.04.2008.

**IMPOSTO DE RENDA – TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – POSSIBILIDADE** – A partir da vigência do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, despidendo falar em sinais exteriores de riqueza a comprovar o consumo ou aplicação dos depósitos bancários, como ocorria na vigência do revogado § 5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021/90. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva. 1º Conselho de Contribuintes / 6ª. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.805 em 06.03.2008.

Não há dúvidas que sobre a parcela não comprovada como proveniente da atividade rural de R\$ 588.527,38 (2005) e R\$ 905.655,92 (2006), poderia o fiscal ter aplicado imediatamente o percentual de 27,5% e apurar o imposto devido, o que, por certo, teria sido mais oneroso para o litigante. Relembre-se que não houve comprovação da origem de tais quantias depositadas em contas correntes.

Ressalte-se também que as meras alegações do contribuinte de que os valores não comprovados que circularam por suas contas de depósitos eram referentes a atividades não tributadas não têm o condão de afastar a tributação, visto que a obrigação legal de comprovar a origem dos depósitos era do sujeito passivo, em conformidade com a legislação supra exposta. Não o fazendo, há previsão legal explícita para tributá-lo com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Também não cabe ao defendente exigir que seja aplicado o arbitramento nos dois anos-calendário em que foi autuado com base na omissão de rendimentos da atividade rural.

Vale ressaltar que no Anexo da Atividade Rural o contribuinte fez a opção pela apuração do resultado tributável com base no arbitramento sobre a receita bruta para um ano-calendário e a aplicou a regra geral de apuração mediante diferença entre o valor das receitas e das despesas, de acordo com a legislação abaixo transcrita (RIR/99):

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1.º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 1.º).

§ 2.º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 2.º).

§ 3.º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da

atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 3.º).

§ 4.º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem sequencial ou tipograficamente.

§ 5.º O Livro Caixa deve ser numerado sequencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6.º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7.º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.

(...)

Resultado da Atividade Rural

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 42, e Lei n.º 8.383, de 1991, art. 14).

Art. 64. O resultado auferido em unidade rural comum ao casal deverá ser apurado e tributado pelos cônjuges proporcionalmente à sua parte.

Parágrafo único. Opcionalmente, o resultado poderá ser apurado e tributado em conjunto na declaração de um dos cônjuges.

(...)

Resultado Presumido

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 5.º).

§ 1.º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2.º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 20, e § 1.º).

Assim, a teor do disposto nos artigos retrotranscritos, temos que a opção é do contribuinte e deve ser exercida em sua Declaração de Ajuste Anual – Anexo da Atividade Rural. Destarte, considera-se resultado tributável da atividade rural a diferença entre o valor das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base/calendário, após os ajustes permitidos pela legislação.

Assim, correto o procedimento fiscal de considerar a forma de tributação da atividade rural escolhida pelo contribuinte em suas declarações.

Por todo o exposto, voto no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, já que nada há a retocar no lançamento, que deve ser mantido em sua integralidade.

Ora, faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos representada por eles. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação e o contribuinte não comprovou que já tivesse sido tributado ou que se tratava de origem não tributável, ademais a fiscalização aplicou o § 2.º do art. 42 da Lei n.º 9.430, entendendo, de forma benéfica ao contribuinte, se tratar de omissões da atividade rural.

Neste diapasão, cabe registrar que os valores cuja origem houver sido comprovada (atividade rural), que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submetem-se às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Importante destacar que o Termo de Verificação Fiscal consigna, de modo muito detalhado, toda a regularidade do procedimento, inclusive respeitando a opção exercida pelo

contribuinte para tributação da atividade rural, conforme o ano-calendário da competência, veja-se alguns trechos de fácil compreensão:

O contribuinte em 05.05.2009 protocolou atendimento à intimação, fls., apresentando poucos esclarecimentos e alegando em síntese que seria necessária a devolução da documentação apresentada para identificar as retiradas de valores em um banco e depósitos em outro, e que os *"descontos de cheques na maioria se referem a venda de banana, onde os cheques vem com prazo e a necessidade faz descontá-los, mas para identificar, necessário o banco fornecer os borderôs, sendo que no prazo solicitado não foi possível conseguir estes dados"*. Apresentou extratos complementares referentes aos meses de Outubro a Dezembro de 2006, referentes à conta n.º 583-5 do Bradesco.

(...)

Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal n.º 02 o contribuinte em 02.06.2009 protocolou na DRF Montes Claros o seu atendimento, reprisando praticamente as mesmas informações já prestadas em atendimento ao termo de intimação anterior e alegando a falta dos documentos que se encontravam em poder da fiscalização, que foram colocados a sua disposição em 13.05.2009 conforme já mencionado e que ele não quis retirá-los. Acrescentou que *"será impossível identificar todos os créditos pois usou muito empréstimos de amigos e parentes, como da mesma forma que emprestou para amigos e parentes, valores para socorrer numa necessidade e depois restituído, operações feitas na base da confiança que não são documentadas"*. Alegou sem apresentar comprovação que *"alguns créditos identificados como recebimento de fornecedores (Banco Bradesco), vieram da Gerdau Açominas S/A e são provenientes da venda de carvão, efetuadas pela Associação dos Empreendedores Rurais de Bom Jardim, CNPJ 05.412.269/0001-07, da qual o intimado era procurador para receber os pagamentos e dar quitação, assim sendo foram creditados estes valores na conta e repassados a Associação juntamente com as notas fiscais, tentou sem sucesso, localizar o responsável para pegar uma cópia destas NF para apresentar"*. Informou ainda que *"foi solicitado dos bancos as identificações das transferências, TED e DOC, sendo que o Banco do Brasil, apresentou algumas e uma carta justificando a necessidade de maior prazo para outras informações"*. Nesta oportunidade em relação à sua conta corrente do Banco Bradesco o contribuinte indicou alguns valores como sendo saques no Banco do Brasil e depósito no Bradesco. Os valores em que houveram coincidências de datas de saques e depósitos em um banco e em outro, ainda que com valores apenas parcialmente comprovados foram aceitos por esta Fiscalização e excluídos dos valores dos créditos a serem tributados.

(...)

Em 18.06.09 o contribuinte apresentou atendimento parcial ao mencionado Termo de Intimação Fiscal n.º, fls., e em 03.08.2009 compareceu pessoalmente à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Montes Claros-MG, apresentado outro atendimento parcial ao mencionado Termo de Intimação Fiscal n.º 03, fls., repetindo a mesma argumentação apresentada anteriormente e em relação aos cheques descontados apresentou os contratos firmados com o Banco do Brasil referentes aos descontos, porém só conseguiu identificar as operações correspondentes a seis contratos que originaram das vendas de bananas cujas cópias das notas fiscais foram entregues a esta Fiscalização. Desta feita em relação à sua conta corrente do Banco Brasil o contribuinte indicou alguns valores como sendo saques no Banco Bradesco e depósito no Banco do Brasil. Os valores em que houveram coincidências de datas de saques e depósitos, em um banco e em outro, ainda que com valores apenas parcialmente comprovados foram aceitos por esta Fiscalização e excluídos dos valores dos créditos a serem tributados. Quanto as notas fiscais referentes às vendas de gado e seus respectivos recebimentos informou que tais documentos haviam sido apresentados a esta Fiscalização em 18.06.2009. Cumpre-me ressaltar que apenas parte das notas fiscais foram apresentadas a esta Fiscalização e que no entanto toda a documentação referente a receitas e despesas da atividade rural apresentadas naquela data foi devolvida em 09.06.2009, fls., para fins

de atendimento à intimação e esta documentação naquela data não retornou a esta fiscalização, (...).  
(...)

Cumpr-me ainda ressaltar que para apuração do resultado da atividade rural o contribuinte e o seu cônjuge, no ano-calendário 2005 não exerceram a opção prevista no art. 71 do Regulamento do Imposto de Renda (Tributar 20% da Receita Bruta da Atividade Rural) tendo declarado seguindo a regra geral do art. 63 do referido Regulamento que assim dispõe:

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 4 2, e Lei n.º 8.383, de 1991, art. 14).

A opção pela apuração seguindo o comando legal do art. 63 por ocasião da entrega da declaração de ajuste anual implica em renúncia a opção prevista no art. 71 e essa opção também tem que ser respeitada pela autoridade tributária mesmo que posteriormente ficar demonstrado que a opção pelo arbitramento de 20% da receita bruta lhe é mais favorável. Aliás neste sentido é o que nos orienta a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR, que em seu acórdão de n.º 7.662, de 22 de Dezembro de 2004, assim decidiu: "*A opção pelo arbitramento de 20% sobre a receita bruta deve ser exercida pela ocasião da entrega da declaração de ajuste anual, no anexo da atividade rural, sendo vedada a sua posterior alteração quando, sob procedimento fiscal, verificar que deixou de lhe ser mais favorável*".

No entanto em relação ao ano-calendário 2006 o contribuinte e o seu cônjuge, em suas declarações de IRPF exerceram a opção prevista no art. 71 do RIR/99 optando por tributar 20% da Receita Bruta auferida na atividade rural, opção esta foi respeitada pela Fiscalização.  
(...)

#### OMISSÃO DE RECEITAS

O Contribuinte Sr. Gilmar Brito de Aguiar foi selecionado para fiscalização com fortes indícios de omissão de receitas tendo em vista movimentações financeiras incompatíveis com os rendimentos declarados nos exercícios 2006 e 2007. Foram identificadas por esta Fiscalização as seguintes omissões de receitas.

#### RECEITAS OMITIDAS COM ATIVIDADE RURAL

Foram identificados nos extratos das contas correntes do Banco do Brasil e Bradesco recebimentos de valores referentes às vendas de gado, de bananas e de outros valores que foram apenas parcialmente tributados pelo contribuinte. Tal fato ficou evidenciado nos extratos e também quando o contribuinte ao apresentar a esta Fiscalização seus livros caixas referentes aos anos-calendário 2005 e 2006 demonstrou ter auferido em sua atividade rural neste período Receitas Brutas em valores superiores aos efetivamente declarados, conforme abaixo demonstrado:

Ano-Calendário	Receita Escriturada no Livro Caixa	Receita Declarada pelo Contribuinte	Receita Declarada pelo Cônjuge	Diferença
2005	271.479,66	129.578,80	130.298,80	11.602,06
2006	320.110,07	92.919,45	92.919,45	134.271,30

Devidamente intimado por esta Fiscalização o contribuinte informou em 03.04.2009, fls., que exerceu neste período "*basicamente atividade de produção rural*".

Os valores referentes à atividade rural não tributados, correspondentes às diferenças entre os valores escriturados no livro caixa e os valores declarados por ambos os cônjuges foram tributados juntamente com os outros valores depositados nas contas correntes do Sr. Gilmar cujas origens dos créditos não foram comprovadas.

#### RECEITAS OMITIDAS CORRESPONDENTES À DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E TRIBUTAÇÃO DOS RECURSOS

Conforme já mencionado anteriormente o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os extratos bancários das contas correntes mantidas exclusivamente em seu nome junto às instituições financeiras Banco do Brasil, Banco do Nordeste do Brasil e Bradesco. O Contribuinte apresentou os extratos bancários solicitados por esta

fiscalização. Os valores dos créditos/depósitos foram digitados em planilhas e excluídos os valores identificados e comprovados como originários de empréstimos, financiamentos bancários, transferências, Consórcios, depósitos em datas coincidentes com saques em outro banco, recursos de terceiros que transitaram pelas contas correntes do contribuinte cujas notas fiscais foram apresentadas a esta Fiscalização, dentre outros. Após este procedimento restaram pendentes de comprovação valores de créditos/depósitos nas contas correntes do Banco do Brasil, do Bradesco e do BNB.

Como o contribuinte não teve condições de identificar e comprovar a origem de todos os valores creditados em suas contas correntes e diante da sua informação de que a sua atividade era basicamente de produção rural foi adotado para fins de tributação o critério que lhe foi mais favorável. Foi considerada como receita da atividade rural todos os valores de Depósitos/Créditos de suas contas correntes e excluídos para fins de tributação os valores declarados por ambos os cônjuges nos anos-calendário 2005 e 2006. Portanto mesmo os valores identificados pelo contribuinte como receitas da atividade rural foram mantidos nas planilhas para posterior exclusão para fins de tributação de ofício. Os valores cuja origem e tributação não foram comprovados foram tributados como receitas omitidas na atividade rural e constam em demonstrativo abaixo em conformidade com art. 42 da Lei n.º 9.430, com as alterações da Lei n.º 9.841/1997 e Lei n.º 10.637/2002 que assim dispõe:

(...)

Após exclusão de todos os valores tributados pelo contribuinte e seu cônjuge, e respeitadas as opções exercidas em suas declarações, foi feita a recomposição do resultado da atividade rural para fins de tributação, conforme abaixo demonstrado:

#### DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS TRIBUTÁVEIS DA ATIVIDADE RURAL EM 2005 E 2006(R\$)

##### ANO-CALENDÁRIO 2005

Receitas Auferidas (Depósitos Bancários)	862.416,23
Receitas Declaradas pelo Contribuinte	129.578,80
Receitas Declaradas pelo Cônjuge	130.298,80
Receitas Omitidas	588.527,38
(-) Despesas de custeio escrituradas no livro caixa	271.569,24
Resultado Tributável no Ano-Calendário 2005	330.969,39

##### ANO-CALENDÁRIO 2006

Receitas Auferidas (Depósitos Bancários)	1.096.556,60
Receitas Declaradas pelo Contribuinte	92.919,45
Receitas Declaradas pelo Cônjuge	92.919,45
Receitas Omitidas	905.655,92
Opção pelo arbitramento sobre a Receita Bruta (20%)	182.143,54
Resultado Tributável no Ano-Calendário 2006	182.143,54

(...)

Efetuei o lançamento de ofício do Imposto de renda pessoa física, com base nos valores omitidos pelo contribuinte, nos anos-calendário 2005 e 2006, valores estes que transitaram pelas suas contas correntes bancárias e não foram oferecidos à tributação do imposto de renda com infração ao art. 9.º da Lei n.º 9.250 de 1995.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei,

nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros