



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10830.008807/2003-22  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.439 – 2ª Turma  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LUIZ CARLOS TURATI

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 1998

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

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente. Incabível a exclusão de receitas de atividade rural, mormente quando largamente absorvidas por despesas que não foram referendadas pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reduzir a exclusão da base de cálculo dos depósitos bancários ao valor de R\$ 27.734,20, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, contra o Acórdão nº 2201-003.459, de 09/02/2017, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (e-fls. 465/473), do que nos interessa da ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 1998*

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

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

*CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS ATIVIDADE RURAL COMPROVAÇÃO DA RECEITA*

*Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.*

A decisão foi assim resumida:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor de R\$113.150,45 da base de cálculo da infração referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, e para*

*reduzir a base de cálculo do imposto a 20% da omissão de rendimentos que sobejar.*

O apelo suscita a seguinte matéria: utilização de rendimentos declarados para justificar a origem dos depósitos bancários.

Para demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional indica os Acórdãos 106-16.977 e 104-23.562, tendo sido conhecido tão-somente com relação ao primeiro paradigma.

O contribuinte, intimado, apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do *a quo*.

**Na origem:**

*Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o auto de infração de fls. 10/12 acompanhado da planilha de fls. 09, dos demonstrativos de fls. 13 e 14 e do Termo de Constatação de fls.04/08, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas ano calendário de 1998, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 94.078,24, sendo:*

***Imposto R\$ 36.726,36***

***Juros de Mora R\$ 29.807,11***

***Multa proporcional R\$ 27.544,77***

*Conforme descrição dos fatos contida no corpo do auto de infração, às fls. 11/12, a exigência decorreu de omissão de rendimentos de atividade rural e de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Constatação que faz parte do auto de infração.*

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, dele conheço.

Entretanto, no mérito, não entendo que deva prosperar. Aliás, irrepreensíveis os fundamentos da decisão *a quo*, da lavra da ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa, *verbis*:

*Quanto ao mérito, insurge-se o interessado contra a presunção que embasa o lançamento. Entende que caberia ao Fisco*

*comprovar a utilização dos valores dos depósitos tidos como não explicados como renda auferida.*

*Insta frisar que a matéria em questão já vem sendo apreciada por este Conselho desde longa data e o entendimento pacificado encontra-se,*

*atualmente, sumulado.*

*Assim, confirmam-se o disposto na Súmula CARF nº 26, que afasta a tese do recorrente:*

*Súmula CARF nº 26 A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

...

*Entretanto, destaco que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de mitigar o rigor da análise individualizada dos créditos, permitindo, por exemplo, que os rendimentos informados nas declarações de ajuste anual da pessoa física, desde que não expressamente vinculados aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois nesse caso seriam excluídos pela própria fiscalização, sejam excluídos em bloco. Neste sentido, cito os Acórdãos nº 210200.430*

*(2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/2ª Seção/CARF), sessão de 03/12/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, por unanimidade; 220200.415 (2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/2ª*

*Seção/CARF), sessão de 04/02/2010, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, por maioria.*

*A questão é que não parece plausível defender que somente os rendimentos informados na declaração de ajuste anual não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias. É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e receitas da atividade rural, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, salvo se demonstrada a incompatibilidade da questionada omissão de rendimentos com a percepção dos valores declarados, o que não se verifica no presente caso.*

*Na DIRPF sob exame (fls. 150 e seguintes), observa-se que os recursos declarados restringem-se a receita bruta total da atividade rural de R\$ 177.171,32, haja vista que o rendimento tributável informado de R\$ 27.734,20 corresponde ao resultado da atividade rural apurado pela diferença entre receita bruta da atividade rural e despesas de custeio e investimento.*

*Aliás, o referido resultado (R\$ 27.734,20) não foi aceito pela autoridade fiscal, eis que não considerou válido o livro caixa apresentado. Por esse motivo, o rendimento tributável da atividade rural foi arbitrado à razão de 20% da receita bruta declarada (R\$ 177.171,32), conforme o disposto no parágrafo 22 do artigo 18 da Lei 9.250/95, que resultou no valor de R\$ 35.434,26 (Rendimento Arbitrado da Atividade Rural).*

*Neste sentido, tendo em vista que a fiscalização tomou por base a receita bruta da atividade rural declarada, no importe de R\$ 177.171,32, para proceder ao arbitramento do resultado da atividade rural sujeito à tributação, entendo que tais recursos restaram confirmados.*

*Assim, foi tido como depósito não justificado do condomínio rural o importe de R\$ 1.006.802,72 (um milhão, seis mil, oitocentos e dois reais e setenta e dois centavos), conforme planilha 06, que dividido entre os condôminos (oito), daria um valor de R\$ 125.850,34 (cento e vinte e cinco mil oitocentos e cinquenta reais e trinta e quatro centavos) para cada um.*

*A recorrente admite que a parcela de R\$ 64.020,87 (R\$ 512.167,01 dividido por 8 condôminos) da referida receita da atividade rural já foi levada em conta pela fiscalização no que diz respeito aos depósitos bancários considerados justificados durante o procedimento fiscal.*

*Dessa forma, deve-se proceder a exclusão da parcela restante da receita da atividade rural declarada (R\$ 113.150,45) da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 125.850,34).*

*Sobre a parcela que restar de depósitos de origem desconhecida (R\$ 12.699,89), pede o recorrente a aplicação da legislação prevista para a atividade rural (tributação de 20% do montante).*

*No seu inconformismo o suplicante alega, entre outras, que a única atividade que exerce é a de produtor rural.*

*É de se levar em conta, que o nosso ordenamento jurídico prevê para o produtor rural que não possuir escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, identificada ou não, ao limite máximo de 20%.*

*Não tenho dúvidas, que muitos entendem, que somente é passível de tributação pelo regime especial (atividade rural) os valores omitidos que comprovadamente através da apresentação de documentação hábil e idônea, decorressem da atividade rural.*

*No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.*

*Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).*

*Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como à jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão se vê que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.*

*No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural, e que as receitas/rendimentos declaradas decorrem desta.*

*Da análise dos autos, principalmente da Declaração de Ajuste Anual do exercício questionado, se constata, que as origens de recursos do contribuinte são originários da atividade rural e que todos os negócios desenvolvidos pela suplicante tem relação direta com a atividade rural.*

*Em assim sendo, não me parece correto tributar a totalidade dos depósitos bancários não comprovados como sendo omissão de rendimentos de uma outra atividade qualquer, por mera presunção, quando o contribuinte, como é o caso em questão, tem rendimentos tributáveis originados exclusivamente da atividade rural, já que as receitas da atividade rural pelas suas peculiaridades gozam de tributação mais favorecida.*

*Neste contexto, quando se tratar de contribuintes cuja atividade exercida é exclusivamente a rural, qualquer omissão deveria ser tributada nos termos da Lei n.º 8.023, 1990, sendo certo que na hipótese presente a própria Lei n.º 7.713, 1988, art. 49, exclui os rendimentos da atividade agrícola e pastoril, já que serão tributados na forma da legislação específica.*

*Nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.*

*Outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado nos estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.*

*Na esteira destas considerações a exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expresso nos arts. 37, caput e 150, I, da Constituição Federal.*

*O mesmo entendimento foi adotado em julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dos quais são exemplos aqueles materializados nos Acórdãos CSRF/04.00801 e CSRF/04.00802.*

*Assim sendo e considerando as suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede à pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.*

*Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor de R\$113.150,45 da base de cálculo da infração referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, e para reduzir a base de cálculo do imposto a 20% da omissão de rendimentos que sobejar.*

Assim, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Relatora, no mérito.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 1999, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem.

No acórdão recorrido, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, excluindo-se da base de cálculo os valores das receitas da atividade rural constantes da Declaração de Ajuste Anual. A Fazenda Nacional, por sua vez, argumenta que tal exclusão não poderia ser efetuada de forma genérica, e sim observar a coincidência de datas e valores.

A exclusão de rendimentos constantes das Declarações de Ajuste Anual foi assim resumida no acórdão recorrido:

***"Na DIRPF sob exame (fls. 150 e seguintes), observa-se que os recursos declarados restringem-se a receita bruta total da atividade rural de R\$ 177.171,32, haja vista que o rendimento tributável informado de R\$ 27.734,20 corresponde ao resultado da atividade rural apurado pela diferença entre receita bruta da atividade rural e despesas de custeio e investimento.***

*Aliás, o referido resultado (R\$ 27.734,20) não foi aceito pela autoridade fiscal, eis que não considerou válido o livro-caixa apresentado. Por esse motivo, o rendimento tributável da atividade rural foi arbitrado à razão de 20% da receita bruta declarada (R\$ 177.171,32), conforme o disposto no parágrafo 22 do artigo 18 da Lei 9.250/95, que resultou no valor de R\$ 35.434,26 (Rendimento Arbitrado da Atividade Rural).*

*Neste sentido, tendo em vista que a fiscalização tomou por base a receita bruta da atividade rural declarada, no importe de R\$ 177.171,32, para proceder ao arbitramento do resultado da atividade rural sujeito à tributação, entendo que tais recursos restaram confirmados.*

*Assim, foi tido como depósito não justificado do condomínio rural o importe de R\$ 1.006.802,72 (um milhão, seis mil, oitocentos e dois reais e setenta e dois centavos), conforme planilha 06, que dividido entre os condôminos (oito), daria um valor de R\$ 125.850,34 (cento e vinte e cinco mil oitocentos e cinquenta reais e trinta e quatro centavos) para cada um.*

***A recorrente admite que a parcela de R\$ 64.020,87 (R\$ 512.167,01 dividido por 8 condôminos) da referida receita da atividade rural já foi levada em conta pela fiscalização no que diz respeito aos depósitos bancários considerados justificados durante o procedimento fiscal.***

***Dessa forma, deve-se proceder a exclusão da parcela restante da receita da atividade rural declarada (R\$ 113.150,45) da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 125.850,34)." (grifei)***

A jurisprudência do CARF é no sentido de que, apesar da não identificação individualizada dos depósitos com os rendimentos tributados na declaração, é cabível a exclusão do valor a eles correspondente da base de cálculo do lançamento, sob o fundamento lógico de que, se o Contribuinte movimentar os rendimentos omitidos nas suas contas bancárias, não haveria de deixar de movimentar os rendimentos declarados.

Nesse passo, obviamente que não é admissível a exclusão de valores que, a despeito de constarem da Declaração de Ajuste Anual, não há comprovação de que efetivamente tenham sido tributados, como é o caso do total das receitas de atividade rural, mormente quando estas foram largamente absorvidas por despesas não referendadas pela Fiscalização, como ocorreu no presente processo, em que o Termo de Verificação Fiscal registra expressamente que o Livro Caixa não foi considerado válido (fls. 07).

Processo nº 10830.008807/2003-22  
Acórdão n.º **9202-007.439**

**CSRF-T2**  
Fl. 521

---

Com efeito, o objetivo da exclusão da base de cálculo dos depósitos bancários, dos valores tributados na Declaração de Ajuste Anual, é evitar que haja dupla tributação. Entretanto, na situação em tela a exclusão do total de receitas da atividade rural, quase todo absorvido por despesas que sequer foram verificadas (como se fez no acórdão recorrido), termina por conferir o efeito contrário, ou seja, a total ausência de tributação, seja como depósitos bancários, seja como rendimentos de atividade rural.

Assim, somente pode ser excluído da base de cálculo dos depósitos bancários do exercício de 1999 o valor de R\$ 27.734,20, correspondente aos rendimentos efetivamente tributados na atividade rural (fls. 150 a 156).

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo dos depósitos bancários o valor de R\$ 27.734,20.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo