Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.722385/2011-12

Processo nº	10865.722385/2011-12
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-011.098 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de agosto de 2023
Recorrente	JOSE FRANCISCO GOMES
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO REALIZADO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Há denúncia espontânea da infração apenas nas hipóteses em que o contribuinte, cumulativamente: realiza o recolhimento do tributo devido e dos juros de mora, e faz a denúncia antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. VALIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração que aponta, de forma consolidada mensalmente, a omissão de rendimentos decorrente de depósito bancário de origem não identificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata o **auto de infração**(fl. 03) de imposto sobre a renda, Exercícios 2008 e 2009, Anos-calendário 2007 e 2008, respectivamente, formalizado para exigência de imposto suplementar, no valor de R$ 880.633,19, acrescido de multa de ofício e juros de mora, calculados até outubro de 2011, perfazendo um crédito tributário total de R$ 1.806.251,35, até a data da notificação.

De acordo com o **Termo de Verificação de Infração Fiscal** (fl. 16), a infração atribuída ao contribuinte decorreu de fiscalização levada em relação ao contribuinte **Antônio Donizete Gomes**, CPF 002.348.018-16, seu irmão, com quem exerceu em condomínio a atividade de produtor na exploração agropecuária, em conjunto com outros irmãos: **Luis Carlos Gomes**, CPF 154.283.128-82, e **Sebastião Gomes**, CPF 025.028.658-08, em que teria participação individual de 25% nas propriedades identificadas em suas respectivas declarações de ajuste anual.

O contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos ou documentos comprobatórios ou de contestação apurados pela fiscalização, dentre os quais planilhas que contivessem as movimentações financeiras conjuntas dos contribuintes condôminos.

Em atendimento à intimação o contribuinte referiu, em 15/09/2011:

(1) que a sua atividade era exclusivamente de produtor rural, regida prioritariamente pela informalidade;

(2) Os documentos relativos a atividade de produtor rural já teriam sido apresentados com os do contribuinte **Antonio Donizete Gomes**;

(3) que as retificações das declarações de ajuste anual foram feitas em tempo hábil e permitido pela legislação, caracterizando a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, o que retiraria o caráter de infração determinada pela presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O Auto de Infração foi lavrado por omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos anos de 2007 e 2008, nos valores de R$ 1.477.317,88 e R$ 1.724.984,62, respectivamente.

Tais valores equivaleriam a 25% da diferença entre a movimentação financeira apurada e os rendimentos da atividade rural declarados originalmente, conforme disposição do art. 42, §6º, da Lei n. 9.430/1996, acrescentado pelo art. 58 da Lei nº 10.637/2002, tendo sido desconsiderados os rendimentos da atividade rural informados em declarações retificadoras.

O contribuinte apresentou **Impugnação** em 01/12/2011 (fls. 992 a 998) em que contesta o lançamento, argumentando em síntese:

(1) Denúncia espontânea: a tempestividade da retificação das declarações de ajuste anual dos exercícios 2009 e 2008, anos calendário 2008 e 2007, **realizada em 22/07/2011 e 25/07/2011**, respectivamente, tendo em vista que somente em **25/08/2011** é que se teria iniciado o procedimento fiscal a ele relativo. A declaração retificadora o deixaria amparado pelo instituto da denúncia espontânea disposta no art. 138 do Código Tributário Nacional, que retiraria o caráter de infração;

Original

(2) Tributação injustificada: que o lançamento desconsiderou as receitas já declaradas e devidamente comprovadas a seu tempo, e computou apenas os valores a maior, em relação ao declarado; que os meses não computados, com renda declarada superior ao valor creditado após apuração do auditor, indicam que as notas já teriam sido emitidas, mas o crédito correspondente somente teria acontecido em mês posterior. Afirma incompatíveis os valores apurados no procedimento fiscal, tendo em vista que o somatório da omissão apurada com os valores declarados ultrapassa o montante dos depósitos levantados. Requer por isso a insubsistência do auto de infração, ratificando as declarações retificadoras cujo parcelamento, então em curso, liquidaria o seu débito tributário. E na hipótese de não ser declarado insubsistente, que sejam retificados os valores nele indicados como renda omitida, sob pena de violação a direitos seus por tributação injustificada.

O **Acórdão 15-38.264** – 3ª Turma da DRJ/SDR (fls. 1.019 a 1.022), em Sessão de 19/02/2015, julgou a impugnação improcedente.

Entendeu-se que não há relação entre a denúncia espontânea arguida e o objeto do lançamento:

> (fls. 1.021) No caso concreto, o contribuinte retificou as declarações para incluir receitas que informa decorrentes da atividade rural, aí mencionando os valores apurados no procedimento fiscal, certamente porque já do seu conhecimento em intimação decorrente do procedimento em curso, relacionado ao seu irmão, condômino e cotitular das contas bancárias analisadas. Contudo não restou comprovado nos autos, mediante documentação hábil, que os valores ali declarados da atividade rural correspondam aos depósitos de origem não comprovada, cuja omissão lhe foi atribuída.

Julgou-se também que a prova da origem dos depósitos deveria ser individualizada, mediante documentação que permita identificar a origem do crédito pela coincidência de data e valor:

> (fls. 1.021 a 1.022) Por isso é ineficaz a tão só referência de que toda a movimentação financeira ocorrida nos anos 2007 e 2008 está vinculada à atividade rural, apresentada em quadros demonstrativos como decorrente da comercialização de produtos agrícolas, sem que o contribuinte tenha apresentado documentos próprios que dêem suporte a esse argumento; de que o lançamento teria desconsiderado as receitas já declaradas, sem as haver comprovado como origem dos depósitos bancários; de que teriam sido computados apenas os valores a maior, sem também haver comprovado que as demais hipóteses, valores a menor, como afirma, indicariam emissão antecipada de notas e crédito posterior, bem como que a eles corresponderiam os depósitos bancários apontados; e de que seriam incompatíveis os valores apurados no procedimento fiscal, cujo somatório da omissão apurada ultrapassaria o montante dos depósitos levantados, se não restou comprovada com documentação hábil a relação entre os valores declarados e os depósitos bancários apurados. Refere ainda que não foram lançados os empréstimos, financiamentos e créditos rurais, por não integrarem renda tributável, porém, não apresenta quaisquer documentos que os tenha constituído e/ou que se relacionem aos créditos em suas contas bancárias. Os únicos documentos trazidos aos autos - Notas Fiscais de Produtor nº 002606, R$31.402,23 (fl.267) e nº 002028, R$6.441,06 (fl.269), ambas com data de emissão e valores pouco legíveis, e nº 001668, R$42.845,29 (fl.273) – não correspondem individualizadamente a nenhum dos valores apostos às fls.18/19 do Termo de Verificação Fiscal. Os contratos de arrendamento que apresenta não são suficientes por si sós para correlacionar os depósitos bancários à atividade rural, pela falta de documentos comprobatórios das operações comerciais que deles poderiam advir (fls.227 a 235). Some-se a isso a existência de falhas que comprometem a validade jurídica de tais documentos, a exemplo da falta de assinatura

Original

> do arrendante no contrato relativo à Fazenda Mombuca, ou a falta de reconhecimento público das assinaturas apostas para o arrendamento da Fazenda Santa Rosa.

Cientificado em 13/03/2015 (fl. 1.027), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 14/04/2015 (fls. 1.028 a 1.049), sem apresentar novas provas. Repete os argumentos de que a) houve denúncia espontânea dos valores; b) que é produtor rural; c) que os outros cotitulares deveriam ser intimados, sob pena de nulidade do lançamento; d) incorreta fundamentação legal, e) nulidade da autuação por falta de individualização dos créditos para determinação da receita omitida, e f) incorreta identificação do *quantum debeatur* do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

O Recorrente tomou ciência da decisão que julgou improcedente sua impugnação administrativa em 13/03/2015 (sexta-feira) e interpôs Recurso Voluntário em 14/04/2015 (fl. 1.28). Atestada está, portanto, a tempestividade da peça recursal.

Denúncia espontânea

O ponto fundamental da lide é entender se houve denúncia espontânea por parte do contribuinte, quanto aos valores que compõem a base do Imposto de Renda Pessoa Física.

O contribuinte aduz pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
>
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O que se lê no Termo de Verificação de Infração Fiscal é que:

> (fl. 22) 13. Em que pese o contribuinte José Francisco Gomes **ter efetuado as retificações das declarações** de Ajustes nos prazos e valores que entendeu, conforme citado nos item 11 acima, nota-se, que ele optou em acrescentar os valores de R$ 856.186,18 e R$ 1.330.833,84, **na tentativa de se fazer atender o que se pede no Termo de Constatação e Intimação Fiscal n. 0811200-2011-00660-1, recepcionado por ele em 08/09/2011**, como se tivesse à origem dessas quantias a venda de produtos oriundos da atividade rural, e limitando-se a vinte por cento a tributação dessa receita, sem a comprovação junto à fiscalização de documentos hábeis e idôneos.

O Contribuinte teve ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal n. 00660/001/2011 (fls. 64 a 72) em **08/09/2011** (fl. 170) e a declaração retificadora foi **entregue**

Original

em 25/07/2011 (fl. 29). Com isso, o contribuinte aduz que houve denúncia espontânea, dado que teve ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal em data posterior à sua retificação.

O que a fiscalização, mantida a posição na 1ª instância, aduz, é que o contribuinte retificou as declarações para incluir receitas que informa decorrentes da atividade rural, aí mencionando os valores apurados no procedimento fiscal, ***certamente porque já era do seu conhecimento*** **intimação decorrente do procedimento em curso relacionado ao seu irmão, condômino e cotitular das contas bancárias analisadas**.

Aqui cabe observar que, nos dizeres do Parágrafo único do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de **qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a *infração***.

O Decreto 70.235/1972, art. 7º, §1º dá azo a duas possibilidades de interpretação, senão vejamos:

> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:
>
> I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
>
> II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
>
> III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.
>
> § 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
>
> § 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Para deixar clara uma questão de direito, não há relação jurídica com a infração, mas sim com os co-titulares da conta. Os co-titulares, ao cometerem a infração, perdem a espontaneidade, independentemente de que a intimação tenha trazido aos autos primeiramente um deles. A partir do momento em que a Fiscalização descobre a infração, todos os envolvidos perdem a espontaneidade.

A ideia de que um contribuinte retificou as declarações "*certamente* porque já era do seu conhecimento a intimação decorrente do procedimento em curso relacionado ao seu irmão" é em verdade uma presunção (possibilidade), mas não muda, de forma alguma, a questão da denúncia espontânea.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato praticado por servidor competente, desde que *cientificado o sujeito passivo*. Em não havendo a efetiva ciência, não há falar em relação jurídica alguma. Todavia, deve-se entender como sujeito o titular da conta (o que inclui todos os co-titulares), e não uma pessoa física específica, no caso.

Desta forma, ainda que José Francisco Gomes tenha ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal em **08/09/2011** (fl. 170) e a declaração retificadora tenha sido **entregue em 25/07/2011** (fl. 29), entendo pela perda do direito à espontaneidade do contribuinte.

Original

O segundo ponto a ser superado é que o Fisco aduz que **os valores declarados da atividade rural não correspondem aos depósitos de origem não comprovada**, cuja omissão lhe foi atribuída. Sendo assim, não há relação entre a denúncia espontânea arguida e o objeto do lançamento. Para tanto, importa analisar o item seguinte.

Produtor rural. Provas.

O Contribuinte afirma em sede recursal que é produtor rural e que a sua atividade era exclusivamente esta, regida prioritariamente pela informalidade, sendo que os documentos a ela relativos já teriam sido apresentados com os do contribuinte **Antônio Donizete Gomes**.

Julgou-se em primeira instância que a prova da origem dos depósitos deveria ser individualizada, mediante documentação que permita identificar a origem do crédito pela coincidência de data e valor:

> (fls. 1.021 a 1.022) Por isso é ineficaz a tão só referência de que toda a movimentação financeira ocorrida nos anos 2007 e 2008 está vinculada à atividade rural, apresentada em quadros demonstrativos como decorrente da comercialização de produtos agrícolas, sem que o contribuinte tenha apresentado documentos próprios que dêem suporte a esse argumento; de que o lançamento teria desconsiderado as receitas já declaradas, sem as haver comprovado como origem dos depósitos bancários; de que teriam sido computados apenas os valores a maior, sem também haver comprovado que as demais hipóteses, valores a menor, como afirma, indicariam emissão antecipada de notas e crédito posterior, bem como que a eles corresponderiam os depósitos bancários apontados; e de que seriam incompatíveis os valores apurados no procedimento fiscal, cujo somatório da omissão apurada ultrapassaria o montante dos depósitos levantados, se não restou comprovada com documentação hábil a relação entre os valores declarados e os depósitos bancários apurados. Refere ainda que não foram lançados os empréstimos, financiamentos e créditos rurais, por não integrarem renda tributável, porém**, não apresenta quaisquer documentos que os tenha constituído e/ou que se relacionem aos créditos em suas contas bancárias. Os únicos documentos trazidos aos autos - Notas Fiscais de Produtor nº 002606, R$31.402,23 (fl. 267) e nº 002028, R$6.441,06 (fl. 269), ambas com data de emissão e valores pouco legíveis, e nº 001668, R$42.845,29 (fl. 273) – não correspondem individualizadamente a nenhum dos valores apostos às fls.18/19 do Termo de Verificação Fiscal. Os contratos de arrendamento que apresenta não são suficientes por si sós para correlacionar os depósitos bancários à atividade rural, pela falta de documentos comprobatórios das operações comerciais que deles poderiam advir (fls. 227 a 235).** Some-se a isso a existência de **falhas que comprometem a validade jurídica de tais documentos, a exemplo da falta de assinatura do arrendante no contrato** relativo à Fazenda Mombuca, ou a **falta de reconhecimento público das assinaturas** apostas para o arrendamento da Fazenda Santa Rosa.

As provas apresentadas em sede de impugnação foram apenas demonstrativos da sociedade de advogados Fadiga e Mardula dos anos 2007 e 2008 (fls. 999 a 1.002).

Mantenho quanto a este ponto a Decisão de primeira instância, dado que não há apresentação de novas provas em sede recursal, nem ao menos a tentativa de sanar os vícios documentais apontados.

Intimação dos co-titulares (Súmula 29 do CARF).

O Recorrente afirma haver nulidade do lançamento, tendo em vista que, (fl. 1.032) considerando que os principais documentos que serviram de base para a lavratura do auto de

Original

infração foram extratos de contas bancárias de pessoas físicas, criadas e operadas conjuntamente entre o Recorrente, Sr. José Francisco Gomes, e os também, produtores rurais, Sr. Antônio Donizetti Gomes, Sr. Sebastião Gomes e Sr. Luiz Carlos Gomes, imperioso que estes contribuintes também fossem intimados, neste mesmo processo administrativo, a manifestar sobre os depósitos apontados nos extratos bancários colacionados aos autos, sob pena de nulidade da autuação, nos termos da Súmula n. 29 do CARF.

A Súmula CARF n. 29, Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 e revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018, dispõe:

> Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.

No entanto, da análise dos autos, verifica-se que os demais co-titulares **foram intimados** a se manifestar sobre os referidos valores, conforme consta no TVF:

> (fl. 20) 6. Assim sendo, com base no § 6º. artigo 42 da Lei 9.430/96 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda e cumprindo determinação dos Mandados de Procedimento Fiscal – Diligências, 0811200-2011-00661-0 (Luis Carlos Gomes); 0811200-2011-00662-8 (Sebastião Gomes) e MPF - F nº 0811200-2011-00032-8 (Antonio Donizetti Gomes), **esses contribuintes também foram Intimados a apresentar os necessários esclarecimentos ou documentos comprobatórios ou de contestação, dos depósitos/créditos apurados pela fiscalização nas 84 (oitenta e quatro) planilhas, que seguiram anexas devidamente rubricadas: (...)**

Não há uma única intimação para todos os irmãos oriundas do mesmo MPF. Todavia, todos foram citados pelos mesmos fatos, conforme consta nos processos: José Francisco Gomes, 10865.722385/2011-12, Luis Carlos Gomes, 10865.722386/2011-59, Sebastião Gomes, 10865.722387/2011-01 e Antonio Donizete Gomes, 10865.722384/2011-60. Também é possível observar os Mandados de Procedimento Fiscal acima transcritos.

Não assiste razão portanto, o argumento de nulidade do lançamento por ausência de intimação**.**

Fundamentação legal do Auto de Infração

O Contribuinte considera que, em havendo declarado rendimentos à Receita e procedido ao recolhimento dos impostos sobre estes valores, não haveria como relacionar qualquer tentativa de omissão de rendimentos, tento em vista as declarações retificadoras, o que por si só já afastaria a hipótese de omissão de receitas.

Aduz que, ainda que sejam desconsideradas as declarações retificadoras, todos os rendimentos considerados omitidos estão comprovados como oriundos da atividade rural mediante apresentação de demonstrativo de receitas e nota fiscal de produtor.

Original

Considerando que no caso dos autos não houve denúncia espontânea, que a infração de omissão de rendimentos teve por base depósitos bancários não justificados e que não houve a devida comprovação da origem dos rendimentos ser efetivamente de atividade rural, subsiste a regularidade do procedimento fiscal – é portanto correta a fundamentação legal atribuída à infração.

Ausência de individualização dos créditos para determinação da receita omitida.

O contribuinte afirma que há mácula no procedimento fiscal por conta da ausência de individualização dos créditos referentes à receita omitida.

Não há qualquer nulidade, dado que o auto de infração aponta de forma consolidada a omissão de rendimentos decorrente de depósito bancário de origem não identificada mensalmente, tendo em vista que os créditos foram sim analisados e informados ao contribuinte mediante intimação regular.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 assim dispensa o Fisco de comprovar a renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. Tais depósitos estão provados e tabelados no processo.

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

Identificação do *quantum debeatur* do crédito tributário.

Aduz o Recorrente que, ao se considerar o valor declarado no Ano-calendário 2007 (R$ 2.624.661,27 da primeira declaração) e o valor supostamente omitido (R$ 1.447.317,88), a soma seria superior a quatro milhões de reais. Com isso, afirma que o Auditor Fiscal teria considerado uma renda a maior sem qualquer critério ou explicação, sem qualquer embasamento legal ou documental. O argumento se dá também em relação ao ano de 2008. (fl. 1.044)

Afirma que dessa forma inviabiliza-se qualquer tentativa de identificação de receitas ou rendimentos existentes em contas bancárias de sua titularidade, o que importa em cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

No entanto, dado que há a demonstração dos valores considerados omitidos, conforme se verifica pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 16), de forma bem discriminada, o Contribuinte teve acesso a: MPF – Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 660-1; Cópias de documentos do contribuinte Antonio Donizete Gomes, protocolado em 02/03/2011 e 11/04/2011 na Agência da Receita Federal do Brasil de São João da Boa Vista/SP (4) quatro folhas e cópia de procuração; Cópia do Termo de Intimação Fiscal datado de 15/06/2011; 84 (oitenta e quatro) cópias de planilhas contendo as movimentações financeiras em conjunto com os contribuintes citados.

Original

Com isso, não há que se falar em incorreta identificação de valores, considerando-se que (1) todos os demonstrativos se deram com base nos valores constantes em conta corrente de titularidade do contribuinte e (2) houve regular intimação do contribuinte para apresentar defesa, afastando-se a hipótese de cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho