ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10920.721104/2014-37

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10920.721104/2014-37
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-004.777 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de novembro de 2018
Matéria	IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
Recorrente	ANTONIO CABRERA MANO FILHO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

DEPÓSITO BANCÁRIO A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. MATÉRIA SUMULADA. SUJEITO PASSIVO É O TITULAR DA CONTA BANCÁRIA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1° de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Não comprovada a origem dos depósitos em conta corrente bancária, deve ser mantido o lançamento tributário. De acordo com a Súmula CARF nº 26, a presunção estabelecida pelo citado dispositivo legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Nestes casos, o lançamento em razão da omissão de receita deve ser lavrado em desfavor do titular da conta bancária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

A comprovação da origem dos recursos depositados na conta bancária de titularidade do contribuinte deve ser feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, e de forma a atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de terceiros e saídas para pagamento de

despesas destes mesmos terceiros, o contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA DECORRENTE DE ATIVIDADE RURAL. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNIA. ORIGEM COMPROVADA.

Deve ser tido como comprovada a origem de depósito quando o contribuinte demonstra a que título foi o seu recebimento mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente em contratos, comprovante de transferência indicando a origem do crédito, notas fiscais de entrega dos produtos vendidos, etc, em especial ante a identidade de valores, relação entre as partes e proximidade das datas.

Como a documentação atesta que o crédito é oriundo da atividade rural, deve ser reclassificado como receita da atividade rural e não como rendimento omitido. Ou seja, tal valor deve ser abatido da omissão de rendimento apurada no lançamento e considerado como receita da atividade rural, sendo deduzido do prejuízo acumulado.

RECEITAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE NA DECLARAÇÃO ANUAL.

Consideram atividades rurais aquelas relacionadas a produção direta dos itens previsto no art. 2º da Lei nº 8.030/1990. Desta forma, ainda que a máquina alugada seja destinada para produção rural, as receitas do aluguel não podem, para o locador, ser consideradas como receitas de atividade rural.

Não se considera atividade rural as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer como justificada a origem do crédito em conta bancária no valor de R$ 1.000.000,00, em 09/07/2010, em razão de contrato de venda de bezerros firmado com a AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA e, assim, excluir da base de cálculo do tributo lançado o valor de R$ 500.000,00 (50% do contrato de venda, em razão da conta conjunta com a esposa) reclassificando o citado rendimento como receita da atividade rural.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiyama, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 3132/3384 interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 3083/3118 a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 1671/1678, lavrado em 11/6/2014, relativo ao ano-calendário de 2010, com ciência do RECORRENTE em 16/6/2014, conforme AR de fls. 1713.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado: por omissão de rendimentos decorrente de depósito bancários de origem não comprovada, por omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica e por ganhos de capital na alienação de bens e direitos, no valor total de R$ 2.976.028,32, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 16790/1690, "*Analisados os créditos efetuados nas diversas contas, selecionamos aqueles que indicavam não se tratar de simples transferência de uma conta pra outra do próprio correntista e nem se referiam a empréstimos bancários, estornos ou devolução de cheques, para então solicitar a comprovação de origem. Os extratos bancários constam às fls. 78 a 96; 107 a 274; 333 a 347; 353 a 376 e 600 a 602 do processo fiscal."* (fl. 1681).

Também nos termos do relatório fiscal, o contribuinte, apesar de exaustivamente intimado, não logrou em comprovar a origem de todos os depósitos recebidos, creditados nas seguintes contas:

Demonstrativo dos valores lançados para cada titular:

Banco	Conta corrente ou poupança	Antonio Cabrera Mano Filho	Ângela Cristina P. C. Mano	Total
Brasil	c/c 5.388-0	1.087.500,00	1.087.500,00	2.175.000,00
Safra	c/c 2.358-7	17.204,00	17.204,00	34.408,00
Bradesco	c/c 1616-0	33.666,00	33.666,00	67.332,00
Bradesco	c/c 2341-8	37.000,00	37.000,00	74.000,00
Bradesco	c/c 152.642-1	2.005.831,67	2.005.831,67	(*) 4.011.663,34
Cred. Iturama	c/c 20.300-9	248.175,00	0,00	248.175,00
Real/Santander	poup 61.002082-8	76.750,00	76.750,00	153.500,00
Real/Santander	poup 61.002409-2	54.500,00	54.500,00	109.000,00
Santander	c/c 1.174.990-1	15.000,00	15.000,00	30.000,00
Santander	c/c 1003035-8	46.100,00	46.100,00	92.200,00
Santander	c/c 1003758-2	1.200,00	1.200,00	2.400,00
Sicoob Credicitrus	c/c 6.152-2	360.818,09	360.818,09	721.636,18
TOTAIS		**3.983.744,76**	**3.735.569,76**	**7.719.314,52**

(*) Obs: diferença de R$ 0,01, no total, por arredondamento.

Além disso, a autoridade fiscal afirmou que, para os valores cuja origem não foi comprovada, "*não houve como apurar se são provenientes da atividade rural, que tem maior relevância na declaração do contribuinte, posto que este também desenvolveu outras*

atividades relevantes durante o ano de 2010 e tinha participação societária em empresas", como demonstra nos itens 2.2 e 2.3 do Relatório Fiscal.

Quanto ao lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, o mesmo se refere as receitas de aluguéis de máquinas agrícolas auferidas pelo contribuinte, que nos termos da IN SRF nº 83/2001, art. 4º, inciso V, não se consideram receitas de atividade rural. Assim entendeu a fiscalização:

> *Conforme salientado nas alíneas "a" e "e" do item 2.1, detectamos a omissão de rendimentos recebidos especificamente de aluguéis, na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário 2010, do Sr. Antônio C. Mano Filho.*
>
> *Da análise do livro caixa do contribuinte (f Is. 892 a 1057), verifica-se que estes valores estão ali relacionados como receita da atividade rural. Mas, como já frisamos no item 2.1, esses rendimentos deveriam ter sido tributados à parte, como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, na Declaração de Imposto de Renda, mesmo que sejam provenientes de alugueis de máquinas agrícolas, conforme clara disposição contida no art. 4° da IN SRF 83/2001, verbis:*
>
> *(...)*
>
> *Esses valores, que constam no Demonstrativo de Aluguéis Recebidos, à fl. 1668, foram informados pelo contribuinte, nas suas respostas aos Termos n° 009/2013 (fls. 432 a 443 e 489 a 492), e 009/2014 (fls. 1371, 1447 e 1448), e totalizam R$ 2.662.217,23, em 2010. Tendo em vista o regime da comunhão parcial de bens, entre os cônjuges, esse valor será exigido por metade de cada um deles, totalizando R$ 1.331.108,61 para cada cônjuge.*
>
> *Note-se que o valor de R$ 6.890,40, depositado na conta 152642-1-Bradesco, do Sr. Antônio, no dia 05.01.2010, corresponde à devolução de um desconto indevido de ISS sobre a Nota Fiscal n° 029. O valor dessa nota é de R$ 229.680,00, mas foi creditado apenas R$ 222.789,60, no dia 04.01.2010, na conta 5388-0, do Banco do Brasil (fls. 489 a 492).*
>
> *Essa diferença, portanto, também foi incluída como receita de alugueis (item 2.2), por ter sido reembolsada ao emitente.*

Quanto a omissão de ganho de capital, a fiscalização entendeu que o Sr. Antônio não tributou o ganho de capital proveniente de dois contratos de cessão de direitos de exploração de áreas rurais em regime de parceria agrícola, firmados com a Bacuri Agrícola Ltda, no valor de R$ 113.406,00, recebidos em sua conta corrente n° 152642-1, do Bradesco, no dia 13.01.2010. (fls. 739 a 742 e 846 a 849).

De acordo com o Relatório Fiscal:

> *Intimamos o contribuinte a apresentar os documentos e esclarecimentos pertinentes, pelo Termo de Intimação n° 001/2014 (fls. 883 a 885), mas não obtivemos resposta no prazo fixado.*

Assim, efetuamos o cálculo desses ganhos considerando custo zero para ambos, posto que não há dados que indiquem que o contribuinte teve custos até a data da referida cessão.

Note-se ainda que esses valores estão registrados no livro caixa (f 1. 900), como recebidos da atividade rural, mas trata-se de operações que ensejam apuração de ganho de capital, em que pese as referidas cessões de direitos envolverem imóveis rurais e parceria agrícola, conforme teor dos artigos 1° e 3°, §§ 3° e 40, da Lei n°7.713/1988 e art. 3° da Instrução Normativa RFB n° 084/2001. Tendo em vista que o regime de casamento é o da comunhão parcial de bens, será exigido o correspondente à metade do ganho de capital de cada um.

Com as informações disponíveis, portanto, demonstra-se abaixo o custo e o ganho de capital relativos a cada uma das alienações:

(...)

Data de recebimento	Ganho de Capital tributável	Imposto devido 15%
13.01.2010	59.210,00	8.881,50
13.01.2010	54.196,00	8.129,40
TOTAL	**113.406,00**	**17.010,90**

Por fim, em razão da desclassificação de parte dos rendimentos declarados como atividade rural, a fiscalização entendeu pelo reconhecimento de um prejuízo anual de R$ 1.318.436,15, que poderá ser considerado nos próximos exercícios, nos seguintes termos:

Considerando o que foi exposto nos itens 2.1 a 2.3, relativamente à desclassificação de parte dos rendimentos como sendo de atividade rural, temos o seguinte:

a) Parte dos rendimentos comprovadamente se originou de alugueis de equipamentos agrícolas, conforme notas fiscais emitidas pelo contribuinte (fls. 432 a 443; 489 a 492; 1371, 1447 e 1448), no montante de R$ 2.662.217,23.

b) Outra parte dos rendimentos, no montante de R$ 113.406,00, é proveniente da cessão de direitos sobre contratos de parceria agrícola, conforme documentos de fls. 739 a 742 e 846 a 849. Dessa forma, também não se enquadra em rendimento de atividade rural, mas sim como resultado de operações sujeitas à apuração de ganho de capital, conforme exposto no item 2.3, acima.

Verifica-se ainda, que o valor da receita da atividade rural, considerando-se a soma das declarações do Sr. Antônio Cabrera Mano Filho e de sua esposa, Angela Cristina Pívoto Cabrera Mano, perfaz um total de R$ 12.066.465,52, sendo declarada a metade para cada um.

Desse valor, portanto, devem ser deduzidos os valores apurados conforme itens "a" e "b", acima, restando o montante de R$

> *9.290.842,29, o que corresponde a um novo patamar de receitas anuais da atividade rural, para cada cônjuge, de R$ 4.645.421,14.*
>
> *Assim, considerando-se que os custos anuais de cada um com a atividade rural importaram em R$ 5.963.857,29, apura-se aí um prejuízo anual em 2010 de R$ 1.318.436,15, para cada cônjuge, o que poderá ser considerado para os próximos exercícios.*

Assim, como o resultado da atividade rural, que era de R$ 69.375,47, foi modificado para prejuízo, houve a glosa do referido valor para o calculo do crédito tributário lançado.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de e-fls. 1735/1827 em 16/7/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> *O contribuinte é cientificado do auto de infração em 16/06/2014, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 16/07/2014 de fls. 1736/1827, em que alega, em síntese, que:*
>
> *1- argui-se, com fulcro nos arts. 11, c.c. 10, inciso III, ambos do Decreto n° 70.235/72, a NULIDADE do Auto de Infração em face de sua lavratura a destempo, ou seja, quando ainda se achavam em trâmite diligências que vinham sendo empreendidas Impugnante, a fim de dar total esclarecimento aos fatos e assim atender ao que havia sido solicitado pelo Sr. Auditor Fiscal, portanto, tornando-se incerto e impreciso os fatos narrados, e, por conseqüência, acarretando-se o cerceamento do direito de defesa da Impugnante, ex vi do art. 5o , inciso LV, da Constituição Federal;*
>
> *2- quando lavrado o Auto de Infração, em 12/06/2014, estava pendente não só a informação a ser prestada no tocante ao extrato do Banco do Brasil S/A., conta 5388-0, agência 0451-0 como a solicitação da prorrogação do prazo de 20 (vinte) dias para atendimento do Termo de Intimação Fiscal n° 012, de 2014,;*
>
> *3- ficaram sem comprovação o mencionado movimento bancário e tudo mais que se relaciona com o Auto de Infração (tomadas de empréstimos e reembolsos pelo Impugnante das empresas Caltarém, Calpará, Cabrera, e pessoas físicas Maurício, Benhur, João José e e t c) . Era de rigor que antes fosse ensejado a Impugnante se manifestar sobre esses fatos relevantes, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa;*
>
> *4- o Sr. Auditor Fiscal entendeu de solicitar que fosse comprovada a origem dos recursos no montante de R$ 2.662.217,23 (R$ 1.331.108,61 x 2); uma vez comprovada essa origem, ainda não completamente satisfeito, entendeu de*

submetê-la a tributação em separado, como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas;

5- os contratos juntados comprovam se tratar de maquinários, equipamentos, veículos, etc., investidos na atividade rural, com destinação e utilização específicas no meio rural, pelo que se afigura despropósito, sem paralelo, querer afastar, como pretende o Fisco, os rendimentos proporcionados como receita da atividade rural;

6- também é de se invocar o art. 110 do Código Tributário Nacional, o qual expressamente preconiza que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias";

7- é defeso à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, por isso, não se tem como acolher a pretensão do fisco referente à mudança da tributação dos aluguéis, deixando de considerá-los como da atividade rural para inseri-los na vala comum dos rendimentos em geral. Importante: Como rendimentos da atividade rural a Impugnante já os tributou em sua Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário 2010;

8- conforme consta do Relatório Fiscal, o Sr. Auditor Fiscal ao enveredar pelo dito caminho baseou-se única e exclusivamente no art. 4º , inciso V, da Instrução Normativa SRF n° 83/2001;

9- contudo, como é sabido norma de hierarquia inferior não se presta para alterar norma de hierarquia superior. Isto porque a lei ordinária – Lei 4.506/64, art. 21 - na qual se baseia a Secretaria da Receita Federal para sustentar que a receita correspondente ao aluguel de máquinas e equipamentos não é tributada na atividade rural, mas, sim, submetida ao ajuste na declaração anual, - não lhe confere esse direito;

10- a Impugnante ainda tem em seu favor o Parecer Normativo COORDENARDOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST n° 7 de 17.03.1982, o qual versa sobre matéria intimamente ligada à questão enfocada; [fls. 1927/1928]

11- o Senhor Auditor Fiscal analisando a situação interpretou os recursos que entraram na conta bancária da Impugnante como recursos de mão única, pois, teriam somente entrado no patrimônio da Impugnante, quando, na verdade, dizem respeito a recursos de mão dupla, pois, além de terem entrado também saíram do patrimônio da Impugnante, cuja pretensão de tributá-los configura verdadeiro "bis in idem";

12- é que existe equilíbrio entre os recursos que saíram do patrimônio do Impugnante, no valor de R$ 4.176.193,28, e os que entraram, no montante de R$ 5.774.626,49, de modo que a pretensão de cobrar tributo e penalidades pela entrada, se

quando saíram já tinham sido tributados, revela verdadeira "bi-tributação"; [fl. 1952]

13- Contas Correntes envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e a empresa CALPARÁ EXPLORAÇÃO DE JAZIDA E COMÉRCIO DE CALCÁRIO LTDA empresa essa que a Impugnante é sócia, cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de obrigações amortizadas de responsabilidade da referida empresa e/ou para fazer frente a empréstimos efetivados), no valor total de R$ 747.998,00, bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pelo Impugnante para pagamento de obrigações de responsabilidade da mencionada empresa, como suprimento de caixa, e/ou para fazer frente a empréstimos tomados), no valor total de R$ 1.077.628.93; [fls. 1954/2425]

14- Contas Correntes (incluso dos documentos que dão sustentação), envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e a empresa CALTAREM - EXPLORAÇÃO DE JAZIDA E COMÉRCIO DE CALCÁRIO E BRITA LTDA da qual é sócia, cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de obrigações amortizadas de responsabilidade da mencionada empresa e/ou para fazer frente a empréstimos efetivados), no valor total de R$ 2.082.643.18, bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pelo Impugnante para pagamento de obrigações de responsabilidade da mencionada empresa, como suprimento de caixa, e/ou para fazer frente a empréstimos tomados) no valor total de R$ 949.256.46; [fls. 2438/2736]

15- Contas Correntes (incluso dos documentos que dão sustentação), envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e a empresa CABRERA COM. E IND. DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA empresa essa que a Impugnante é sócia, cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de obrigações amortizadas de responsabilidade da citada empresa e/ou para fazer frente a empréstimos efetivados), no valor total de R$ 655.568.32. bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pelo Impugnante para pagamento de obrigações de responsabilidade da citada empresa, como suprimento de caixa, e/ou para fazer frente a empréstimos tomados), no valor total de R$ 923.500.00; [fls. 2739/2796]

16- Contas Correntes (incluso dos documentos que dão sustentação), envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e MAURÍCIO CARVALHO CABRERA MANO cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de empréstimos efetivados a mencionada

pessoa), no valor total de R$ 18.485.20, bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pelo Impugnante para efetivação de empréstimos à mencionada pessoa), no valor total de R$ 18.615.14; [fls. 2797/2824]

17- Contas Correntes (incluso dos documentos que dão sustentação), envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e BENHUR CARVALHO CABRERA MANO, CPF. 101.960.048-96, cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de empréstimos efetivados a citada pessoa), no valor total de R$ 1.201.971.29. bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pela Impugnante para efetivação de empréstimos a citada pessoa), no valor total de R$ 1.202.192.75; [fls. 2827/2843]

18- Contas Correntes (incluso dos documentos que dão sustentação), envolvendo o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e JOÃO JOSÉ BARRETO HERNANDES, cujo Contas Correntes contém os lançamentos "a débito" (representativos dos valores que foram reembolsados ao Impugnante por conta de empréstimos efetivados a mencionada pessoa), no valor total de R$ 1.067.960.50, bem como os lançamentos "a crédito" (representativos dos valores que foram utilizados pelo Impugnante para efetivação de empréstimos a mencionada pessoa), no valor total de R$ 5.000.00; [fls. 2846/2852]

19- a soma dos valores acima que constam como lançamentos "a débito", isto é, R$ 747.998,00 + R$ 2.082.643,18 + R$ 655.568,32 + R$ 18.485,20 + R$ 1.201.971,29 + R$ 1.067.960,50, perfaz o montante de R$ 5.774.626,49, cuja metade equivalente a R$ 2.887.313,25, no tocante à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada prevista no Auto de Infração lavrado, deve ser excluída do valor apurado da infração no montante de R$ 3.983.744,76, enquanto que a outra metade no valor de R$ 2.887.313,25, à vista do regime da comunhão parcial de bens, entre os cônjuges, igualmente deve ser excluída do valor apurado da infração no montante de R$ 3.735.569,76, o qual está sendo exigido de seu cônjuge;

20- montante de R$ 1.000.000.00. A comprovação dessa origem, para fins de exclusão do valor apurado da infração no montante de R$ 3.735.569,76, resulta do Contrato de Compra e Venda Para Entrega Futura, celebrado entre o Impugnante (ANTONIO CABRERA MANO FILHO) e a AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA, devidamente subscrito pelas partes e testemunhas, no qual ficou pactuado a venda pelo Impugnante à indigitada Agropecuária, de 1.818 (um mil, oitocentos e dezoito) cabeças de bezerros desmamados, da raça anelorada, pelo preço certo e ajustado de R$ 1.000.000,00, a ser pago na data de 12/07/2010. através de depósito na Conta Corrente n° 5388-0, do Banco do

Brasil S/A., agência 0451-0, de titularidade do Impugnante, servindo o comprovante de depósito bancário como prova de quitação da referida obrigação;

21- recebimento do preço do citado contrato se deu através do TED, enviado em 09/07/2010, tendo como favorecido o Impugnante, Conta Corrente n° 5388-0, do Banco do Brasil S/A., agência 0451-0, e como remetente a Senhora Janete Colla Sisti. CPF. 340.269.751-34, Conta Corrente n° 34029, do Banco Bradesco S/A., agência 3218;

22- a remetente Senhora Janete Colla Sisti. conforme comprova o Edital de Citação , referente ao Processo n° 2852-47.2010.811.0007, disponibilizado no Diário da Justiça de Mato Grosso, na data de 09/11/2010, é legítima esposa do Senhor Luís Olavo Sabino dos Santos, que, por sua vez, é proprietário da adquirente Agropecuária Liliana, cujo a dministrador é o Senhor Fernando Douglas Sisti Junqueira. CPF. 626.796.271-72, filho da Srª Janete e do Sr. Luis Olavo, fatos esses que resultam bem delineados dos documentos inclusos; [fls. 2855/2884]

23- Montante de R$ 233.036.60. A comprovação dessa origem, para fins de exclusão do valor apurado da infração no montante de R$ 3.735.569,76, resulta do Demonstrativo que instruiu a Carta-Resposta elaborada pela CENTRAL ENERGÉTICA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA, datada de 16 de dezembro de 2013, cujo demonstrativo enuncia pormenorizadamente os pagamentos feitos por essa empresa em favor do Impugnante, nas datas e valores declinados, contendo as observações seguintes: "Pagamento travessia balsa", "Reembolso colete salva vidas" e " Reembolso de despesas com paisagista" , totalizando o montante de R$ 233.036,60;

24- com base no próprio Demonstrativo, tomando-se como exemplo os valores de R$ 222.789,60, em 04/01/2010, R$ 6.282.54. em 15/01/2010 (reembolso de despesas com passagens aéreas), R$ 248.100,00, em 05/02/2010, R$ 919.94 (= R$ 74,99 + R$ 426,55 + R$ 300,00 + R$ 118,40), em 08/04/2010 (reembolso de despesas de cartório) , R$ 335.550,00, em 10/11/2010, e R$ 322.650,00, em 16/11/2010, existiram casos em que a Fiscalização, em situações idênticas, considerou comprovadas as origens dos recursos;

25- a lei não pode exigir o impossível, o irrazoável na produção da prova crível, eis que a prova não se produz por questão de força contrária a parte que a quer provar. Com isso, a doutrina e a jurisprudência se amoldaram para a realidade da prova diabólica, que é uma teoria que pugnava pela flexibilidade das regras de ônus da prova, com a finalidade de admitir peculiaridades na distribuição de ônus da prova, a depender do caso concreto;

26- montante de R$ 378.761.23. Para efeito de prova da origem referido valor se subdivide nos valores de R$ 3.064,90, R$ 2.946,13, R$ 2.300,00, R$ 60.000,00, R$ 22.469,20, R$ 16.681,00, R$ 50.000,00, R$ 25.300,00 e R$ 196.000,00;

27- R$ 3.064.90 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642-1, Data 27/05/2010, Histórico transf. contas Agro Ferrag. Luizão, Valor R$ 3.064,90 (não comprovado). Emissão pelo Impugnante do Cheque n° 3030, Conta 152642- 1, Banco Bradesco, Agência 3520-3, para pagamento das Notas Fiscais n°s 44.081 (valor de R$ 796,90) e 44.083 (valor de R$ 2.268,00), emitidas por Agroferragens Luizão, em 23/04/2010, com boletas amortizadas. Efetuada a devolução dos produtos a empresa sobredita devolveu o valor pago das boletas; [fls. 2937/2941]

28- R$ 2.946.13 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e V I , juntados às fls 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642- 1, Data 29/03/2010, Histórico dep. em cheque, Valor R$ 2.946,13 (não comprovado). Reembolso ao Impugnante pela Sociedade Bíblica de gastos com viagem a Recife (PE), através do Cheque n° 968360, emitido em 23/03/2010, no mesmo valor de R$ 2.946,13; [fl. 2942]

29- R$ 2.300.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642- 1, Data 03/08/2010, Histórico dep. em cheque, Valor R$ 2.300,00 (não comprovado). Cheque n° 003117, emitido em 03/08/2010 (para descontar), Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 2341-8. Não efetivado o desconto e em seguida depositado;

30- R$ 60.000.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642- 1, Data 12/03/2010, Histórico dep. em cheque, Valor R$ 60.000,00 (não comprovado). Emitidas as Notas Fiscais de Produtor n°s 001960, 001961 e 001962, nos valores de R$ 24.200,00, R$ 20.600,00 e R$ 18.200,00 (no total de R$ 63.000,00), em 23/02/2010, referentes à venda efetivada a Paulo Henrique Figueiredo Lopes, Inscrição de Produtor 337.057.300-110, Sitio Rio III, Guzolândia (sp), de bois e bezerros para pasto. Tendo em vista que o gado não atingiu o peso esperado de 10 (dez) arrobas, foi feito um acerto e concedido o desconto de R$ 3.000,00; [fls. 2944/2947]

31- R$ 22.469.20 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642- 1, Data 06/10/2010, Histórico dep. cc autoat, Valor R$ 22.469,20 (não comprovado). Emitida a Nota Fiscal de Produtor n° 001968, no valor de R$ 21.300,00 (valor simbólico), referente à venda efetivada a Cofercarnes Ciai. Fernand. Carnes Ltda., CNPJ. 59.074.468/0001-73, Fernandópolis (sp), em 04/10/2010, de novilhas para abate. Emitida a correspondente Nota Fiscal de

Entrada n° 2.103, no valor de R$ 25.751,75, em 06/10/2010 (Peso da Fazenda 8.800 kg - aproveitamento 44,02%). Valor pago de R$ 22.469,20, com os descontos de R$ 235,00 (acerto de peso), e de R$ 3.047,55 (frete); [fls. 2948/2950]

32- R$ 16.681.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642- 1, Data 20/10/2010, Histórico dep. c/c autoat, Valor R$ 16.681,00 (não comprovado). Emitida a Nota Fiscal de Produtor n° 001971, no valor de R$ 22.180,00 (valor simbólico), referente à venda efetivada a Cofercarnes Ciai. Fernand. Carnes Ltda., CNPJ. 59.074.468/0001-73, Fernandópolis (sp), em 19/10/2010, de novilhas e bois para abate. Emitida a respectiva Nota Fiscal de Entrada n° 2.184, no valor de R$ 16.681,00, em 22/10/2010. Valor pago de R$ 16.681,00; [fls. 2951]

33- R$ 50.000.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Coop. Créd. Iturama, Agência 3256-3, Conta 20300-9, Data 09/08/2010, Histórico cred. ted-str, Valor R$ 50.000,00 (não comprovado). Emitida a Nota Fiscal de Produtor n° 001982, no valor de R$ 56.000,00, referente à venda efetivada a Antonio Carlos Lourenço, Inscrição de Produtor 474.064.646.117, Nhandeara/SP, em 10/12/2010, de vacas para pasto. Recebido o valor adiantado de R$ 50.000,00, em 09/08/2010, e o restante em dinheiro na importância de R$ 6.000,00, em 10/12/2010; [fl. 2953]

34- R$ 25.300.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e VI, juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Bradesco, Agência 2697, Conta 1616-0, Data 09/08/2010, Histórico ted - Rubens B. Tonelli, Valor R$ 22.300,00 (não comprovado) e Banco Bradesco, Agência 3520, Conta 152642-1, Data 20/08/2010, Histórico dep. em cheque, Valor R$ 3.000.00 (não comprovado). Emitida a Nota Fiscal de Produtor n° 002028, no valor de R$ 26.400,00, referente à venda efetivada a André Sanches Molina, Inscrição de Produtor n° 481.053.520.111, Gastão Vidigal (sp), em 20/09/2010, de novilhas. Recebido o valor adiantado de R$ 22.300,00, em 09/08/2010 (através de TED enviado pelo corretor de gado, Sr. Rubens Tonelli), e o restante de R$ 4.100,00, uma parte de R$ 3.000,00 (por intermédio de Cheque), em 20/08/2010, e outra de R$ 1.100,00 (por meio de dinheiro), em 20/09/2010; [fl. 2954]

35- R$ 196.000.00 • DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS - V e V I , juntados às fls. 1691/1709 (reproduzidos por cópia, doe. 6 - Planilha Auxiliar II): Banco Brasil, Agência 0451-0, Conta 5388-0, Data 05/08/2010, Histórico ted - crédito em conta, Valor R$ 196.000,00 (não comprovado). Emitidas as Notas Fiscais de Produtor n°s 002008, 002009, 002011 e 002012, nos valores de R$ 69.000,00,

R$ 36.800,00, R$ 45.500,00 e R$ 45.000,00, totalizando R$ 196.800,00, referente às vendas efetivadas a Rosemary de Barros Gomes, Inscrição de Produtor n° 670.058.077.119, Sud Menucci (sp), em 01/04/2010, de bois para pasto (no valor total de R$ 105.800,00), e Gercino Maciel, Inscrição de Produtor n° 325.079.030.114, Guará (sp), em 20/04/2010, de vacas para pasto (no valor total de R$ 91.000,00). Recebido o valor de R$ 196.000,00 (com desconto de R$ 800,00), em 05/08/2010, através do corretor de gado, Sr. Rubens B. Tonelli, cujo pagamento se encontrava em atraso e com risco de não recebimento; [fls. 2955/2958]

36- "Ad argumentandum tantum", ainda que fosse para deixar de excluir do valor apurado da infração no montante de R$ 3.735.569,76, as comprovações de origens consistentes nas metades equivalentes a R$ 2.887.313,25, R$ 500.000,00, R$ 116.518,30, e R$ 189.380,62, fazendo "sair de cena" quer os Contas Correntes, quer as demais provas documentais irrefutáveis, não haveria como tributar dito valor apurado da infração no montante de R$ 3.735.569,76, daí melhor sorte não socorrer o Auto de Infração lavrado;

37- no procedimento fiscal tributário para haver autuação, com base em depósito bancário nos termos do art. 42, da Lei n° 9.430/96, não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos;

38- finalmente, à vista do que foi exposto até aqui, não há como prestigiar o Auto de Infração impugnado, tendo em vista que a sua lavratura não atende o comando do art. 42, § 3o , inciso I I , da Lei n° 9.430/1996, em sua redação conferida pela Leí n° 9.481/1997, o qual, em casos como da espécie (Solução de Consulta Interna n° 13 - COSIT, de 16/05/2013), determina que se exclua 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);

39- apesar de o Senhor Auditor Fiscal ter dito em seu Relatório Fiscal (fls. 1679/1690), no tocante ao item 2.3 omissão de ganho de capital – tributação exclusiva na fonte que citado ganho apurado no valor de R$ 113.406,00, com o correspondente imposto apurado de R$ 17.010,90, tendo em vista que o regime de casamento é de comunhão parcial de bens, seria exigido o correspondente à metade do ganho de capital de cada um, na prática isso não ocorreu;

40- sendo assim, não só por esse motivo relevante como também pelos outros que vem declinados a seguir, "data máxima venia", afigura-se TOTALMENTE NULO o Auto de Infração lavrado;

41- consoante o e-mail datado de 13 de janeiro de 2010, enviado ao Impugnante pelo Departamento Financeiro da própria cessionária no mencionado contrato a empresa BACURI AGRÍCOLA LTDA., sediada na Fazenda Araguaia, na BR 364, Km 150 - Estrada do Butecão (GO - 178) mais 15 km, no Município de Jataí (GO), empresa essa pertencente ao Grupo ADM do Brasil Ltda. (doe. 16 – Planilha Auxiliar XII), tratam-se de operações, a que versa sobre a alienação no valor de R$ 59.210.00, de modo que, para efeito de apuração do ganho de capital, em ambos as alienações, há que ser considerado como custo, não o valor "zero", e, sim, o valor equivalente ao da alienação, dessa forma, anulando-se o ganho de capital na operação; [fls. 2961/3011]

42- são os próprios Contratos Particulares de Parcerias Agrícolas n°s 12/07 e 003/09, celebrados em 24 de novembro de 2007 e 10 de fevereiro de 2009, que oferecem "parâmetro" para que se possa definir, através do arbitramento, o respectivo custo;

43- não é jurídico efetuar o cálculo desses ganhos considerando custo zero para ambas as operações, ainda no caso de não haver dados que indiquem que o contribuinte teve custos até a data da referida cessão, como propala o Senhor Auditor Fiscal;

44- por se tratar o valor de R$ 17.010,90, apurado que foi com base no ganho no valor de R$ 113.406,00, de valor não pode ser exigido apenas do Impugnante, e, ainda, por ter sido o mencionado valor calculado com inteiro desprezo às normas regulamentares aplicáveis, afigura improcedente o Auto de Infração lavrado;

45- finalmente, à vista do que foi exposto até aqui, não há como prestigiar o Auto de Infração impugnado, tendo em vista que a sua lavratura não atende o comando do art. 42, § 3o , inciso I I , da Lei n° 9.430/1996, em sua redação conferida pela Lei n° 9.481/1997, o qual, em casos como da espécie (Solução de Consulta Interna n° 13 - COSIT, de 16/05/2013), determina que se exclua 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).

Das Petições

Antes do julgamento da impugnação pela DRJ, o contribuinte apresentou três petições requerendo a juntada de novos documentos, de fls. 3030/3034, em 16/02/2017; de fls. 3044/3048 em 24/02/2017; de fls. 3055/3063, em 10/03/2017.

Além disso na petição de fls. 3055/3063, requer também que o feito seja sobrestado até a questão de o "bônus de eficiência" ser definitivamente resolvida pelo Poder Judiciário".

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 3082/3118):

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Ano-calendário: 2010*
>
> *NULIDADE DO LANÇAMENTO. INFORMAÇÃO EQUIVOCADA NO RELATÓRIO FISCAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A DEFESA.*
>
> *O Relatório Fiscal compreende não só o termo descritivo das infrações cometidas, mas todas as planilhas e demonstrativos que são parte integrante do Auto de Infração. Eventual equívoco presente na descrição das infrações pode ser suprido pelas informações contidas nos demonstrativos anexos. Sobretudo quando restar claro, pela impugnação apresentada, que não houve qualquer prejuízo à defesa.*
>
> *OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS.*
>
> *Devem ser tributados como rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração anual as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros.*
>
> *OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*
>
> *Com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, somente quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados. No caso, tendo ocorrido a comprovação da origem de parte dos depósitos considerados no lançamento, a base de cálculo do imposto deve ser alterada para retirar de seu cômputo esses créditos.*
>
> *OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO.*
>
> *Na comprovação de empréstimos é imprescindível: (1) que haja a apresentação do contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) que o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) que o mutuante tenha disponibilidade financeira (4) que seja comprovada a efetiva transferência do*

numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado; e (5) expirado o prazo contratual, a comprovação da quitação do empréstimo ou de aditivo contratual alterando a data do vencimento. No caso de empréstimos entre pessoa jurídica e pessoa física (sócio), necessária a apresentação dos livro contábeis com a correspondente escrituração do fato.

GANHOS DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem em cessão de direitos, ainda que o objeto seja contratos de parceria agrícola.

ADITIVO À IMPUGNAÇÃO APRESENTADA APÓS O PRAZO REGULAMENTAR - PRECLUSÃO.

A impugnação deve ser apresentada no prazo de trinta dias a contar da data em que o contribuinte for intimado da exigência. Novas impugnações ou aditivos à primeira, apresentados após o prazo de trinta dias, não devem ser conhecidos por ocorrida a preclusão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Lançamento Procedente"

No mérito, entendeu pela procedência parcial dos argumentos do contribuinte, haja vista que, em razão da presunção legal de omissão de receitas por depósito bancário sem origem comprovado, era dever do contribuinte demonstrar individualizadamente, através de documentação hábil e idônea, a origem de cada um dos depósitos. No presente caso, entendeu que o contribuinte apenas logrou em comprovar a origem do depósito de R$ 3.064,90, em 27/5/2010 e R$ 16.681,00, de 20/10, mantendo os demais depósitos como omissão de rendimentos.

Quanto aos demais objetos do lançamento, entendeu a DRJ pela improcedência dos argumentos aduzidos pelo contribuinte em sua impugnação, rebatendo-os individualizadamente.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 06/7/2017, através do termo de recebimento de entrega de arquivos digitais de fl. 3121, apresentou o recurso voluntário de fls. 3132/3383 em 7/8/2017.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação, além de alegar a nulidade parcial do julgamento em razão do impedimento do auditor-fiscal julgador.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Apesar do Recurso Voluntário do contribuinte possuir 251 páginas, percebe-se que são estes os pontos atacados pelo contribuinte: (i) nulidade parcial do acórdão recorrido em razão do impedimento do auditor-julgador; (ii) a não omissão de rendimentos (fls. 3191); (iii) a possibilidade de apresentar provas em recurso voluntário; (iv) a não omissão de rendimentos de aluguel (fls.3315); e (v) a não ocorrência de ganho de capital (fls. 3357).

Desta forma, analisar-se-á os argumentos do contribuinte em cada um dos fundamentos acima aduzidos.

PRELIMINAR

1. Da nulidade parcial do acórdão

Alega o RECORRENTE a nulidade do acórdão da DRJ, pois participou do julgamento o servidor Otávio Cipriani, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, matrícula Siapecad nº 65.024. Aduz o contribuinte que o Auditor estaria impedido de participar do julgamento, em razão do chamado bônus de eficiência, instituído pela MP nº 765/2016, convertida na Lei nº 13.464/2017.

Destarte, impende esclarecer que não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 343, de 2015), a saber:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

É nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

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

Desta forma, este órgão não é competente para analisar a constitucionalidade do bônus de eficiência instituído pela MP nº 765/2016, convertida na Lei nº 13.464/2017.

Pois bem, analisar-se-á a questão do impedimento.

Nos termos do art. 3º da Portaria MF nº 341/2011, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o julgador da DRJ será sempre ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Portanto, apesar do RECORRENTE ter direcionado o impedimento para um julgador em específico, o que ele pretende, em verdade, é declarar a nulidade de todos os julgamentos de primeira instância do processo administrativo fiscal Brasileiro. Pretensão, no mínimo, desarrazoada.

Entendo que não merecem prosperar os argumentos do contribuinte. Adoto como fundamento deste voto a manifestação proferida pelo ilustra Conselheira Mércia Helena Trajano D´Amorim, da 3ª Seção / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, no acórdão nº 3201-002.508:

> *2) IMPEDIMENTO DOS CONSELHEIROS INDICADOS PELA FAZENDA, POR CONTA DO BÔNUS DE EFICIÊNCIA PREVISTO NA MP Nº 765/2016.*
>
> *Foi suscitado pela Recorrente o impedimento dos Conselheiros indicados pela Fazenda, em razão do bônus de eficiência previsto na MP nº 765/2016.*
>
> *Em razão da arguição de impedimento aduzida pelo patrono da contribuinte por ocasião do julgamento deste processo, ao argumento de que nós, Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, estaríamos impedidos de atuar no presente julgamento, fazse necessário juntarse aos autos a presente manifestação, nos termos do art. 44 do Anexo II do Regimento Interno do CARF RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, haja vista que não reconhecemos tal impedimento.*
>
> *A arguição foi motivada pela publicação da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015, cujo art. 5º prevê um Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:*
>
> > *Art. 5o Ficam instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil e de AnalistaTributário da Receita Federal do Brasil.*
> >
> > *§ 1o O Programa de que trata o caput será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.*

§ 2o O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo Índice de Eficiência Institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3o Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1o de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o Índice de Eficiência Institucional.

§ 4o A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização FUNDAF, instituído pelo DecretoLei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975:

I arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o art. 4o da Lei n o 7.711, de 22 de dezembro de 1988, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e

II recursos advindos da alienação de bens apreendidos a que se refere o inciso I do § 5o do art. 29 do DecretoLei no 1.455, de 7 de abril de 1976.

§ 5o O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira pelo Índice de Eficiência Institucional.

§ 6o O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não poderá ultrapassar o valor da base de cálculo de que trata o § 4o .[...]

(...)

É importante destacar, ainda, que ao Processo Administrativo Fiscal aplica-se o Decreto nº 70.235, de 1972 e, somente em caráter subsidiário, a Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 69 traz disposição expressa nesse sentido: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei." E o Decreto nº 70.235, de 1972, remete ao Regimento Interno do CARF, a disciplina do seu julgamento, nos termos do art. 37, verbis:

> *Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.*

Todavia, ainda que se entenda ser possível interpretação diversa aquela conferida por meio da Portaria CARF nº1, de 2017, é oportuno esclarecer que o bônus de eficiência, tal como regulamentado por meio da Portaria RFB nº 31, de 18 de janeiro de 2017, ainda que precariamente, posto que será submetido ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, somente será devido se a Secretaria da Receita Federal do Brasil atingir as metas constantes do Anexo II.

Para tanto, será necessário que os indicadores de 1 a 8, que não são atrelados à arrecadação, sejam positivos. Consoante a fórmula trazida no §2º do art. 2º, a arrecadação somente influenciará o fator de multiplicação F (Indicador 9), o qual, por sua vez, será multiplicado pela somatório de todos os demais indicadores, de onde se conclui que, se a soma não for positiva, ou, em outras palavras, se os demais indicadores de eficiência e produtividade não foram atingidos, o indicador representativo da arrecadação será multiplicado por "zero", resultando, por conseguinte, em um bônus igual a zero.

Entretanto, ainda que todos esses argumentos até então aduzidos estivessem superados, considerase oportuno registrar que nós, na condição de julgadores representantes da Fazenda Nacional, ora signatários da presente manifestação, entendemos não estar impedidos porque sempre nos vimos julgando de acordo com o melhor direito, pautado na imparcialidade que a própria condição de julgador nos impõe.

Nesse sentido, e com a devida vênia aos que aduziram o nosso impedimento, entendemos ser necessário colocar e analisar os cenários possíveis decorrentes da presente problemática:

Pois bem, para levantamento desses cenários possíveis, devemos considerar que:

(a) a multa lançada pode ser (i) indevida ou (ii) devida e

(b) no julgamento, essa multa pode ser (i) mantida ou (ii) cancelada.

Dessa forma, por análise combinatória, concluímos que os cenários possíveis são:

I. multa indevida mantida;

II. multa indevida cancelada;

III. multa devida mantida; e

IV. multa devida cancelada.

A seguir, analisaremos em separado cada um desses quatro possíveis cenários.

O primeiro cenário, de multa indevida mantida, é justamente aquele que aparentemente tem apelo. Poderseia pensar que o conselheiro julgaria como devida uma multa indevida para aumentar a base de cálculo do bônus e, assim, aumentar sua parcela no bônus futuramente devido.

Entretanto, esse pensamento é equivocado porque não considera dois pontos essenciais:

a verdadeira natureza do julgamento administrativo, uma revisão de legalidade do lançamento, que é facultativa e sujeita à palavra final do Poder Judiciário; e

que a base de cálculo do bônus de eficiência não é a multa mantida administrativamente, mas sim a multa efetivamente devida, aceita, conformada e recolhida.

Na verdade, todo crédito tributário mantido no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, antes de ser recolhido, pode ser questionado no Poder Judiciário, em ação própria ou em sede de embargos à execução. E o Poder Judiciário é que tem a palavra final, é ele quem diz se a multa era efetivamente devida ou indevida.

A palavra do Poder Judiciário é superior ao julgamento administrativo, podendo reformálo e, inclusive, dentro das regras legais e regimentais, vincular todos os julgamentos administrativos futuros.

Nesse caso, se o Poder Judiciário efetivamente decidir que uma multa mantida no âmbito do Processo Administrativo Fiscal era indevida, não haverá qualquer possibilidade de seu valor influenciar a base de cálculo do bônus de eficiência. Ao contrário, essa situação ensejaria ônus da sucumbência.

E o mais importante, esse diálogo com o Poder Judiciário sinaliza o critério a ser utilizado administrativamente em situações equivalentes.

Portanto, como a multa administrativamente mantida e considerada indevida pelo Poder Judiciário não é a multa efetivamente recolhida, fica aqui afastada para esse primeiro cenário, a alegação de interesse indireto e, consequentemente, de impedimento do conselheiro fazendário.

Passamos agora à análise do segundo cenário, de multa indevida cancelada. Ora, uma multa indevida e cancelada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por óbvio não aumentaria a base de cálculo do Bônus de Produtividade, o que afasta também nesse cenário qualquer possibilidade de impedimento.

O terceiro cenário, de multa devida mantida, é o que a sociedade espera da atuação do Estado, das autoridades tributárias e de

todos os julgadores administrativos, sejam eles representantes da Fazenda Nacional, sejam eles representantes dos contribuintes: a aplicação correta da legislação.

Todavia, nessa situação, para o caso de o sujeito passivo entender que a multa seria por acaso indevida, caberia a discussão junto ao Poder Judiciário, o que torna aqui aplicáveis todas as explicações já apresentadas para o primeiro cenário. Portanto, também não se pode alegar que, nesse cenário, falar-seia de parcialidade e consequentemente de impedimento.

Por fim, o quarto cenário, de multa devida cancelada, é o cenário que toda a sociedade quer evitar.

Uma multa que pudesse ser considerada devida pelo Poder Judiciário, em face da legislação, e que fosse, entretanto, cancelada no âmbito administrativo caracteriza crédito tributário teoricamente devido, porém definitivamente perdido, porque, nesse caso, a decisão administrativa (ainda que equivocada) é definitiva, por não ter a União legitimidade para recorrer ao Poder Judiciário contra decisão administrativa, salvo que seja provada máfé, por corrupção.

Esse cenário, sim, é desencorajado pelo bônus de eficiência.

Mas esse cenário é ilegal, além de não interessar à sociedade e, conseqüentemente, ao Estado, aos bons contribuintes ou até mesmo aos conselheiros.

Na verdade, esse cenário somente interessaria ao sonegador e àqueles que viessem a lucrar com a sonegação perpetrada.

Aliás, situações relacionadas a esse cenário foram apontadas pelo que se depreende do que foi publicado na imprensa ao longo dos anos de 2015 e 2016 na chamada operação "Zelotes".

Ora, não se pode dizer que um mecanismo que inibe o erro e a corrupção venha a ser motivo de impedimento de atuação do conselheiro. Portanto, afastase aqui, para esse cenário, também, a possibilidade de impedimento.

Enfim, para todos os cenários possíveis: a multa é devida ou indevida em face da legislação e não da vontade do conselheiro; e independentemente de sua vontade, nenhuma multa que o interessado considere indevida será recolhida sem que a ele seja assegurada a possibilidade de discussão junto ao Poder Judiciário.

Pelo que se encontra exposto acima, resta claro que não há interesse do conselheiro, seja direto ou indireto, na multa por ele julgada.

Confirmando a conclusão acima, cabe olhar mais uma vez para o passado e perquirir como aqueles que nos antecederam analisaram a situação sobre a qual agora nos debruçamos.

Isso porque a presente situação é ontologicamente idêntica àquela que vigiu por mais de uma década nos Conselhos de Contribuintes, entre o início de 1989 e meados de 1999, quando a remuneração dos então AuditoresFiscais do Tesouro Nacional era composta pela RAV Remuneração Adicional Variável. A RAV, instituída pela Lei n° 7.711, de 1988, era calculada sobre o produto da arrecadação de multas em função da eficiência individual e plural da atividade fiscal.

O valor dessa RAV foi limitado, inicialmente, ao valor do soldo do Almirante de Esquadra e, posteriormente, a 8 (oito) vezes o valor máximo do vencimento do AuditorFiscal e o valor da RAV devida aos conselheiros era o valor médio devido aos demais AuditoresFiscais.

Ora, em tudo a RAV se assemelhava ao atual Bônus de Eficiência: a base era a mesma (produto de multas arrecadadas); o critério era o mesmo (eficiência da atividade fiscal); os limites eram equivalentes, valores máximos de soldos ou vencimentos (atualmente o limite é o vencimento de Ministro do Supremo Tribunal Federal); e o Regimento Interno vigente à época tinha dispositivo de impedimento equivalente. Entretanto, durante todo o período da RAV, nunca foi sequer apontado um caso concreto de parcialidade por interesse direto ou indireto, nem discutido o impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, em função dessa remuneração.

No entendimento deste conselheiro, a inexistência desse questionamento se deve ao fato de os que nos antecederam terem feito a análise de cenários aqui apresentados e visualizado a inocorrência de interesse direto ou indireto dos conselheiros na multa em julgamento. Mais do que isso, não há registro, durante esse período, de aumento de multas indevidas mantidas administrativamente.

Portanto, a história confirma a análise aqui realizada e corrobora a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto do conselheiro fazendário na multa em julgamento. Aliás, se fosse possível inferir tal interesse, caberia arguir impedimento em qualquer julgamento acerca de exigências de crédito tributário promovido por funcionários públicos, quer em sede de processo administrativo ou judicial, vez que os tributos arrecadados são a principal fonte de recursos a assegurar a remuneração dos servidores públicos.

Ainda, a título de reforço, cumpre fazer referência a outros tribunais administrativos que, em 22 Estados Membros da Federação, também remuneram seus agentes com base na eficiência da fiscalização e arrecadação tributárias, sem que isso implique impedimento para o julgamento administrativo dos lançamentos de ofício.

Nesse sentido, convém trazer à tona o modelo do Estado de Pernambuco, onde se tem um Tribunal Administrativo autônomo, composto por julgadores concursados especificamente para tal fim, ou seja, sequer há paridade nos termos do CARF e, a

> *despeito disso, não há diferença entre AuditorFiscal e Julgador, pois ambos os cargos recebem, entre outros valores, um bônus de 30% da arrecadação de multas (dividido por todos os auditores e julgadores, incluindo aposentadorias e pensões).*
>
> ***Por todo o exposto, nós, Conselheiros representantes da Fazenda Nacional (Winderley Morais Pereira, Mércia Helena Trajano DAmorim, José Luiz Feistauer de Oliveira e Paulo Roberto Duarte Moreira), juntamos aos autos a presente manifestação, nos termos do art. 44 do Anexo II do Regimento Interno do CARF RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, haja vista que não reconhecemos tal impedimento. Dessa forma, também, rejeitase esta preliminar.***

O RECORRENTE embasa seu pleito em ações judiciais apresentadas por outros contribuintes e acosta, como exemplo, a medida liminar deferida em favor de um outro contribuinte para que o CARF retirasse de pauta determinado processo administrativo (fls. 3064/3069). Contudo, cumpre esclarecer que as decisões judiciais proferidas nos mencionados processos apenas geram efeito *inter partes*, razão pela qual o RECORRENTE não pode se socorrer de eventuais ações judiciais interpostas por terceiros para pleitear a nulidade/suspensão de processo em que é parte.

De acordo com o seu Regimento Interno, o CARF apenas está vinculado às decisões do STF sobre a questão que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do plenário da Corte Suprema, ou de matéria julgada sob o rito dos recursos repetitivos do STJ, nos termos do §1º, inciso I e do §2º, do art. 62 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) [...]*
>
> *§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ademais, não há que se falar em suspensão/sobrestamento de julgamento, por falta de previsão regimental, nos termos da Portaria MF n° 343, de 09/06/2015 que aprova o Regimento Interno do CARF. Eventual sobrestamento de processo demandaria uma ordem judicial, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, deve o presente processo ser apreciado pela Colega Turma Julgadora, pois há prazo regimental para sua apreciação após a distribuição ao Conselheiro Relator.

2. Da possibilidade de apresentar provas em recurso voluntário

Em diversos momentos do seu recurso voluntário o contribuinte defende que foi legítima a juntada de provas após a impugnação, em razão do princípio da verdade material nortear o processo administrativo.

Entendo como prejudicado todos os argumentos do contribuinte neste sentido, posto que a DRJ **acolheu** o pedido do contribuinte de juntada posterior de provas (vide fl. 3116):

> *Em 10/03/2017, o impugnante requisita, por meio da petição de (fls.3055/3063) juntada dos documentos de fls. 3064/3081 e acrescenta fundamentos em sua impugnação contrários ao lançamento, em especial, requer que o processo não seja colocado em pauta enquanto não tiver sido definitivamente julgado pelo Poder Judiciário a questão relativa à Medida Provisória nº 765, de 30 de dezembro de 2016, que instituiu o programa de produtividade da Receita Federal do Brasil e o bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária e aduaneira, sob a alegação de que esse pagamento violaria preceitos constitucionais.*
>
> ***Em relação, à juntada de prova, trata-se de questão que foi considerada, nesse voto, favoravelmente ao impugnante.***

Portanto, não há reparos a serem feitos neste sentido.

MÉRITO

1. Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada

Foi lançado o imposto de renda relativo a depósitos efetuados em contas bancárias de titularidade do RECORRENTE, ao longo do ano de 2010, cujos extratos bancários constam às fls. 78 a 96; 107 a 274; 333 a 347; 353 a 376 e 600 a 602 do processo fiscal.

Durante a ação fiscal, o RECORRENTE foi intimado para a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos ocorridos em suas contas bancárias. Em resposta, o RECORRENTE juntou os documentos comprobatórios nas suas respostas aos Termos n° 009/2013 (fls. 432 a 443 e 489 a 492), e 009/2014 (fls. 1371, 1447 e 1448). Ademais, antes do julgamento da impugnação pela DRJ, o contribuinte apresentou três petições requerendo a juntada de novos documentos, de fls. 3030/3034, em 16/02/2017; de fls. 3044/3048 em 24/02/2017; de fls. 3055/3063, em 10/03/2017, que foram aceitos pela DRJ e considerados em seu julgamento.

Em que pese a autoridade fiscal ter reconhecido a procedência de alguns dos depósitos, o fisco procedeu com a lavratura do auto de infração dos depósitos não comprovados.

Em princípio, deve-se esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada caracterizam-se como omissão de rendimento para efeitos de tributação do imposto de renda, nos seguintes termos:

> *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.*

A presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores. A referida matéria já foi, inclusive, sumulada por este CARF, razão pela qual é dever invocar a Súmula nº 26 transcrita a seguir:

> *"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."*

Portanto é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário, o que não aconteceu no presente caso.

A única forma de elidir a tributação é a comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea.

Para afastar a autuação, o RECORRENTE deve apresentar comprovação documental referente a cada um dos depósitos individualizadamente, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

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

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 determina que a defesa do contribuinte deve estar acompanhada de toda a documentação em que se fundamentar:

> *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Deveria, então, a RECORRENTE ter comprovado a origem dos recursos depositados na sua conta bancária durante a ação fiscal, ou quando da apresentação de sua

impugnação/recurso, pois o crédito em seu favor é incontestável. Deveria também tê-lo feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, o que não foi feito.

No presente caso o contribuinte se limita a apresentar uma compilação genérica de possuir contas correntes com diversas empresas e pessoas físicas para controle do fluxo financeiro, e tenta relacioná-las com movimentações financeiras das contas bancárias de sua titularidade.

> 8.- Em relação a essa rubrica **"Omissão de rendimentos. Depósitos Bancários"**, pelo que verifica da Impugnação ofertada (fls. 1736/1828), o recorrente **comprovou de forma insofismável**, através da documentação **SEGUINTE**:
>
> a)- **Contas Correntes** (fls. 1955/1966), acompanhados dos documentos (fls. 1967/2417), envolvendo a empresa CALPARÁ - CNPJ. 05.630.609/0001-68 (fls. 2418/2425), da qual é sua sócia, acompanhados da Declaração, firmada por essa mesma empresa (fls. 3035/3037);
>
> b)- **Contas Correntes** (fls. 2439/2449), acompanhados dos documentos (fls. 2450/2728), envolvendo a empresa CALTARÉM - CNPJ. 06.751.094/0001-17 (fls. 2729/2736), da qual é sua sócia, acompanhados da Carta, subscrita por essa mesma empresa (fls. 3038/3040);
>
> c)- **Contas Correntes** (fls. 2740/2744), acompanhados dos documentos (fls. 2745/2787), envolvendo a empresa CABRERA - CNPJ. 03.927.457/0001-34 (fls. 2788/2796), da qual é sua sócia, acompanhados da Carta, subscrita por essa mesma empresa (fls. 3049/3051);
>
> d)- **Contas Correntes** (fls. 2798), acompanhados dos documentos (fls. 2799/2806), envolvendo seu cunhado MAURÍCIO - CPF. 025.870.318-95;

> e)- **Contas Correntes** (fls. 2828/2829), acompanhados dos documentos (fls. 2808/2824 e fls. 2830/2843), envolvendo seu cunhado BENHUR - CPF. 101.960.048-96, acompanhados das Declarações, firmadas pelo mesmo (fls. 3052); e,
>
> f)- **Contas Correntes** (fls. 2847), acompanhados dos documentos (fls. 2848/2852), envolvendo seu cunhado JOÃO JOSÉ - CPF. 037.781.878-05, acompanhados da Declaração, firmada pelo mesmo (fls. 3041),

Destarte, o RECORRENTE não relacionou, com a individualização necessária quais documentos se prestam a justificar cada depósito sem origem comprovada. Em verdade, de acordo com o §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, deveria o contribuinte ter justificado cada um dos depósitos, de maneira individualizada (*e não apenas apontando as contas correntes*), com documentação hábil e idônea, o que não foi cumprido.

Pois bem, analisando por amostragem os documentos juntados em sede de impugnação e do Recurso Voluntário, percebo que eles não comprovam com a exatidão necessária a origem dos depósitos, em especial em decorrência da ausência de indicação individualizada de qual depósito cada documento pretende comprovar a origem, o que inviabiliza o trabalho da autoridade fiscalizadora. Perceba que era dever do contribuinte, por força dos artigos supramencionados, fazer este cotejo analítico indicativo, sobretudo para comprovar que seriam valores pertencentes a terceiros, como alega em sua defesa.

Para comprovar a origem dos depósitos creditados em contas bancárias de sua titularidade, o contribuinte deveria não somente comprovar uma efetiva movimentação financeira consistente na transferência de numerário entre remetente e destinatário, mostrando sua procedência inequívoca de quem e de onde veio o dinheiro, como também, demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, a que título veio este recurso, ou seja, o porquê, o motivo pelo qual este recurso ingressou em seu patrimônio.

Dada a sua alegação de que a entrada do recurso se deu para fazer frente a despesas de terceiros, em especial empresas em que é sócio, deveria comprovar e indicar a quais despesas de terceiros os créditos efetuados em sua conta estavam vinculados.

Aduz o RECORRENTE, que efetuou operações financeiras, quitando dívidas das empresas de sua titularidade Calpará Exploração de Jazida e Comércio de Calcário Ltda, Caltarem Exploração de Jazida e Comércio de Calcário e Brita Ltda (60% do capital social), Cabrera Comércio e Indústria de Produtos Agropecuários Ltda (70% do capital social), a título de empréstimos e amortizações de obrigações de responsabilidade das empresas.

Contudo, deveria demonstrar que o valor de "X" Reais creditado pela Empresa A no dia "Y" através do cheque "Z" serviu para fazer o pagamento da despesa da própria Empresa, que havia sido quitada pelo RECORRENTE, espelhada pelo documento "W". Essa vinculação deveria ser inequívoca, com uma razoável compatibilização de datas e valores, pois não adiantaria também afirmar que um valor creditado em janeiro serviu para fazer um pagamento datado de outubro, por exemplo.

Neste sentido, a planilha apresentada pelo contribuinte de fls.3199/3213, apenas pretensamente comprovam que os recursos são provenientes das empresas em questão, todavia, apenas este fato não é suficiente para afastar a tributação. É necessário comprovar a qual título os valores foram recebidos. Portanto, para comprovar que são simples movimentações bancárias, além de comprovar o "ingresso" dos valores, é necessário os vincular a uma "saída", o que não foi feito.

Repiso, esta atividade é dever do contribuinte e não da autoridade julgadora. Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de terceiros e saídas para pagamento de despesas destes mesmos terceiros, o contribuinte não está comprovando nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações a fim de atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

Conforme itens "a" "l" do TVF (fls. 1682/1685), os créditos não comprovados estão em planilhas elaboradas pela fiscalização às fls. 1648/1667, separados por cada conta corrente (total de 12). Então são esses valores que o RECORRENTE tem que se ater em comprovar.

Note que quando ele fala em "conta correntes" ele não está se referindo às contas bancárias, mas sim às contas correntes que faz com algumas empresas e pessoas. Alega que utiliza estas contas para controlar o reembolso das obrigações que amortizou para as empresas ou para fazer frente a empréstimos contraídos. Para comprovar tais alegações, o RECORRENTE elabora uma planilha e afirma que os valores lançados "a crédito" seriam as despesas que assumiu perante terceiros ou empréstimos por ele concedidos a tais empresas/pessoas; já os valores lançados "a debito" seriam os reembolsos recebidos e lançados como depósitos bancários sem origem comprovada.

Vamos tomar como exemplo o caso da conta corrente que ele alega ter com a CALPARÁ EXPLORAÇÃO DE JAZIDA E COMÉRCIO DE CALCÁRIO LTDA.

O RECORRENTE faz um resumo dos valores de lançamento a débito e a crédito (fl. 1954) realizados na planilha de conta corrente que ele mesmo elabora (fls. 1955/1966).

Conforme supracitado, os pagamentos que ele alega que fez, com recursos próprios, para cumprir obrigações de responsabilidade da citada empresa são lançados na coluna "crédito"; ao passo em que os recebimentos que ele alega que auferiu da empresa para saldar os valores por ele desembolsados em nome da empresa, ou para fazer frente a empréstimos por ele efetivados para a mencionada empresa, estão lançados na coluna "débito";

Já no primeiro documento existe um valor de R$ 2.766,62, relativo a obrigação da empresa, que ele alega que pagou. Contudo, não há no documento de fls. 1967/1971, apontado pelo RECORRENTE, nenhuma informação de que foi o RECORRENTE quem efetuou tal pagamento. Ora, conforme já dito, considerando que a justificativa apontada pelo contribuinte é de ressarcimento de despesas, ele deveria ter feito o apontamento de qual "saída" pretende justificar, comprovado, em especial, através da identidade de datas e valores.

Do mesmo modo, o RECORRENTE afirma que o valor de R$ 30.000,00, lançado a débito em 06/01 (fl. 1955), seria recebimento dele e foi transferido para sua conta 1174990 do banco real, ag. 1733. De acordo com o extrato de fl. 1972, referido valor, de fato,

saiu da conta da mencionada empresa. Tal qual o caso anterior, este apontamento feito pelo RECORRENTE não serve para justificar a origem do depósito. Não há indicação, com identidade de datas e valores, acerca de qual a despesa que este valor foi transferido para fazer frente. Assim, não está justificada a origem do valor de R$ 30.000,00.

É preciso esclarecer que apontar a origem do valor depositado não é o mesmo que justificar sua origem. É de rigor a demonstração efetiva, com base em documentação hábil e idônea, que tal depósito tem origem em valores não tributáveis ou isentos, caso contrário o mesmo é considerado como rendimento tributável omitido pelo contribuinte e sujeito ao imposto de renda, conforme presunção legal do art. 42 Lei nº 9.430/1996.

Neste mesmo caso da CALPARÁ, verifica-se que os valores lançados na coluna "débito" são, de fato, os mesmos depósitos cuja origem não foi comprovada (planilhas elaboradas pela fiscalização às fls. 1648/1667). Contudo, conforme acima exposto, não há qualquer nexo de causalidade entre os depósitos e os pagamentos que alega ter realizado em nome da Empresa (lançados na coluna "crédito"), até porque sequer a comprovação de que foi o RECORRENTE quem efetivamente realizou os mencionados pagamentos em nome da empresa.

De fato, são apresentados diversos documentos representativos dos pagamentos das obrigações da empresa. Contudo, conforme exposto, não há como verificar se foi o RECORRENTE quem assumiu tais pagamentos com recursos próprios. Novamente ressalto que é dever do contribuinte, e não da autoridade fiscalizadora, comprovar suas alegações.

Caso de fato o RECORRENTE efetue pagamento de obrigações da Empresa através de sua própria conta corrente, deveria fazer de tal prática uma exceção e não uma regra. Da forma como está, não há qualquer nexo de causalidade entre as obrigações da Empresa que ele alega ter assumido com os valores creditados em suas contas correntes (originários de contas da Empresa ou de seus clientes). Esta suposta confusão do seu patrimônio com o da empresa é um risco assumido pelo RECORRENTE, e se não restar demonstrado de forma clara que o valor creditado pela empresa em sua conta corrente serviu para fazer frente a obrigações daquela, não há como afastar a presunção de omissão de receita.

Não cabe ao contribuinte se beneficiar da própria torpeza. É preciso ter em mente que não basta indicar de onde veio o valor creditado, mas sim justificar sua origem. E por justificar entenda-se esclarecer que tal crédito, não levado à tributação pelo contribuinte, é de origem não tributável ou isenta. Caso contrário, quando o recorrente apenas aponta a origem sem qualquer justificativa, ele está apenas confirmando a presunção legal de omissão de rendimentos.

Portanto, não há como acatar os seus argumentos para afastar a tributação sobre os valores recebidos em sua conta corrente.

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

(...)

> *IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.*
>
> *(...)*
>
> *Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)"*

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

> *"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

Portanto, não merece reparo o lançamento, na medida que caberia ao RECORRENTE ter demonstrado, de forma elucidativa, o nexo de causalidade entre os depósitos efetuados em sua conta bancária e os dispêndios que alega ser de terceiros, inclusive empresas de sua titularidade, o que facilitaria a comprovação dos dispêndios.

Quanto aos demais depósitos, o RECORRENTE os justifica como sendo oriundos de contratos de mútuos firmados com Benhur Carvalho Cabrera Mano, seu irmão, no valor de R$ 1.201.971,29, e João José Barreto Hernandes, seu cunhado, no montante de R$ 1.067.960,50.

A jurisprudência do CARF entende que para ser comprovado o contrato de mútuo entre pessoas físicas são necessários cumprir alguns requisitos, quais sejam: (i) comprovante do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte; (ii) a informação da dívida deve constar nas declarações de rendimentos do mutuário e mutuante; (iii) demonstração de que o mutuário possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo.

Neste sentido:

> *MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no património do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuia recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo. (Ac 1 06-1283 6 de 23/08/2002)*
>
> *EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO – MÚTUO. empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor. (Acórdão 106-13763 de 05/12/2003)*

Analisando a documentação apresentada pelo contribuinte para justificar o empréstimo recebido do seu irmão Benhur (fls. 2828/2843 e fls 3052), constata-se que não há qualquer documento que comprove que o contrato de mútuo consta nas declarações de imposto de renda do mutuário e do mutuante. O mesmo se aplica para a documentação acostada para justificar os mútuos com João José (fls. 2847/2858 e fls. 3041) e Maurício (fls. 2740/2787 e fls. 3049/3051)

Também não constam nos autos prova de que os mutuários possuíam recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo.

Portanto, deve ser mantido lançamento em relação aos depósitos sem origem comprovada.

Quanto ao depósito de R$ 1.000.000,00, que o RECORRENTE alega ter recebido pela venda de bezerros (conforme docs. de fls. 2855/2884), efetuada a AGROPECUARIA LILIANA, acredito que merece prosperar as alegações do contribuinte.

Pois bem, para comprovar suas alegações, o contribuinte junta aos autos o contrato de comprova e venda de bovinos para entrega futura, o comprovante de pagamento (TED), o cartão do CNPJ da empresa adquirente, e instrumentos de procuração e outros documentos com o intuito de comprovar que o pagamento recebido da Pessoa Física de Janete Colla Sisti foi para quitar a obrigação contraída pela AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA.

A DRJ, por sua vez, afasta a justificativa apresentada pelo RECORRENTE com base nos seguintes fundamentos: (i) a empresa, quando intimada, negou ter efetuado o pagamento alegado (fls 670/671); (ii) os contratos não têm as formalidades necessárias, como por exemplo o reconhecimento das assinaturas por tabelião, ou procuração concedendo poderes para pactuar em nome da empresa; e (iii) não há nada que vincule as notas fiscais apresentadas ao contrato.

Numa análise preliminar, pode-se perceber que a pessoa que fez a transferência dos R$ 1.000.000,00 (fl. 2860), a Sra; Janete Colla Sisti Sabino dos Santos, é mãe do representante/administrador da AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA. (fl. 2864 e 2866), e que também é sócia da referida empresa, desde 18/8/2008, portanto anteriormente ao contrato de venda firmado com o RECORRENTE, conforme estatuto social de fls. 3408/3414.

Neste sentido, não mais subsiste o argumento da ausência de poderes para pactuar, levantado pela DRJ.

Quanto à resposta da empresa de fls. 670/671, informando que negou ter efetuado o pagamento, entendo que a fiscalização, bem como a DRJ, a interpretaram de maneira demasiadamente restritiva. Nos termos da resposta da AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA. (fls. 671):

> *De efeito a Contribuinte informa **que houve a contratação**, porém, não fora ela própria quem efetuou o pagamento inicial, apesar de saber informar que o pagamento ocorreu já que assim lhe foi informado pelo Sr. Luís Olavo Sabido dos Santos.*
>
> *Por esta **razão reconhece a existência do contrato**, porém, informa que não realizou "pessoalmente" o aporte inicial e que não recebeu nenhum valor deste contrato no ano de 2010.*

Perceba que a empresa reconhece a existência do contrato firmado, limitando-se a informar que o aporte inicial foi realizado por terceiro. Destaca-se que a empresa em momento algum informa que o contrato foi rescindido, como dar a entender a decisão da DRJ. Tais informações são compatíveis com os documentos apresentados pelo RECORRENTE, que atestam que o pagamento foi realizado pela Sra. Janete.

A declaração apresentada pela empresa de que não recebeu nenhum valor deste contrato no ano de 2010 também corrobora as informações prestadas pelo RECORRENTE. As notas fiscais (fls 2855) atestam que a entrega dos bovinos se deu ao longo dos anos de 2011 e 2012.

Quanto a alegação de ausência de reconhecimento de firma, entendo ser medida desnecessária para comprovar a autenticidade do contrato. No âmbito das relações comerciais privadas, o reconhecimento de firma é medida dispensada, posto que o contrato firmado entre as partes já é prova suficiente das obrigações convencionadas, tendo força de título executivo extrajudicial uma vez que assinado por duas testemunhas. A lei não exige para efeitos destes contratos, nas relações empresariais, o registro perante o poder público. Sobre a matéria, assim dispõe o código civil:

> *Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens**, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos**, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.*
>
> *Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.*

Por sua vez, em igual sentido, dispõe o Código de Processo Civil:

> *Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:[...]*
>
> *III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas;*

Destaca-se que aqui não se pleiteia que o contrato opere efeitos perante terceiros (*o que exigiria o registro público nos termos do art. 221 do CC*), apenas que ele comprove a existência de obrigação firmada entre as partes, com o intuito de comprovar a origem dos valores recebidos pelo RECORRENTE.

Em suma, acredito que existe documentação hábil e idônea para comprovar a origem do recebimento do depósito de R$ 1.000.000,00, datado de 9/7/2010, em razão de contrato de venda firmado com a AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA., em especial ante a identidade de valores, relação entre as partes e proximidade das datas, nos termos acima descritos.

Desta forma, o valor de R$ 500.000,00 (50% do contrato de venda dos bezerros, em razão da conta conjunta com a esposa) deve ser classificado como receita da atividade rural e não como rendimento omitido. Ou seja, tal valor deve ser abatido da omissão de rendimento apurada neste lançamento e considerado como receita da atividade rural, sendo deduzido do prejuízo acumulado.

Por sua vez, quanto aos demais depósitos, deixo de tecer maiores considerações pois o RECORRENTE deixou de apresentar qualquer argumento a fim de sustentar a razão pela qual entende que os mencionados valores foram indevidamente glosados, se limitando a reiterar os argumentos aduzidos pela Impugnação.

Portanto, com arrimo no art. 57, §3º, do Regimento Interno do CARF, transcrevo abaixo trecho da decisão recorrida sobre o assunto (fls. 328/337), o qual adoto como razões de decidir para manutenção do lançamento por depósito bancário sem origem comprovada:

> *Em relação às notas fiscais do produtor apresentadas, não há nada que as vincule ao contrato apresentado.*
>
> *Alega o impugnante que depósitos abaixo identificados, totalizando R$ 233.036,60, referem-se a reembolsos efetuados pela empresa Central Energética Açúcar e Álcool Ltda de despesas com pagamentos de travessia de balsa e paisagismo, conforme tabela:*

DATA	VALOR	OBSERVAÇÃO	DOCUMENTAÇÃO PERTINENTE
18/03/2010	14.048,52	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
25/03/2010	300,00	REEMB. COL. SALVA VIDAS	COMP. BANC. PAGTO
30/03/2010	19.315,80	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
29/04/2010	268,40	REEMB. DESP. C/PAISAGISMO	COMP. BANC. PAGTO
05/05/2010	19.322,00	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
15/06/2010	15.116,86	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
08/07/2010	3.387,29	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
01/09/2010	9.154,29	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
01/09/2010	68.831,00	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
17/09/2010	66.522,44	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
29/09/2010	16.770,00	PAGTO. TRAV. BALSA	COMP. BANC. PAGTO
TOTAL	233.036,60		

> *Ora, como já posto acima, a comprovação de origem apta a elidir a tributação, deve ser efetuada com a apresentação de documentação hábil e idônea que permita identificar a fonte do*

crédito, o valor, a data e, principalmente, que deixe clara a natureza dos depósitos questionados.

O impugnante, no entanto, embora afirme na sua defesa ter apresentado documentos suficientes, não junta nenhuma prova do que alega, apenas junta planilhas que nada demonstram. Não foi juntado nenhum documento comprobatório da titularidade da despesa e de que o pagamento foi efetuado pelo contribuinte em nome da Central Energética. Os relatórios apresentados não tem o condão de comprovar o que alega.

O impugnante apresenta muitos documentos em sua impugnação, afirma constantemente tratar-se de fartos elementos de prova, mas não junta nada além de relatórios particulares produzidos por ele mesmo. [...]

Em relação ao depósito no valor de R$ 2.946,13 de 29/03/2010 (fls. 2942), o impugnante sustenta tratar-se de reembolso feito pela Sociedade Bíblica em razão de viagem a Recife. Entretanto, não junta nenhum documento além do comprovante de depósito feito pelo próprio favorecido.

Quanto ao depósito em cheque efetuado em 03/08, no valor de R$ 2.300,00 no Banco Bradesco o impugnante alega que "não efetivado o desconto e em seguida depositado". Além de difícil compreensão, essa alegação não foi acompanhada de nenhuma prova.

Alega que o depósito em cheque de R$ 60.000,00, em 12/03/2010, é decorrente da venda de bovinos conforme cópias de notas fiscais do produtor de fls. 2945/2948 que totalizam R$ 63.000,00. Afirma que o desconto de R$ 3.000,00 foi concedido em razão do peso dos bois não ter atingido 10 arrobas.

Porém, além de os valores não serem exatos, nem ao menos foram apresentadas provas de que o depositante do cheque de R$ 60.000,00 foi, de fato, o destinatário dos bois constantes das notas fiscais citadas.

Aduz que o depósito no valor de R$ 22.469,20, de 06/10 é relativa a venda de bovinos a Cofercarnes Ltda. Junta nota fiscal do produtor de venda de 25 novilhas ao preço unitário de R$ 852,00, totalizando R$ 21.300,00, emitida em 04/10/2010 (fls. 2950) e nota fiscal de entrada de R$ 25.751,75, emitida pela Cofercarnes Ltda em 06/10/2010 (fls. 2948). Ora, no caso, além de o impugnante não ter logrado comprovar o responsável pelo depósito, nenhum dos valores consignados nas notas fiscais é igual ao credito a ser comprovado. [...]

O impugnante contesta o crédito no valor de R$ 50.000,00, de 09/08/2010, efetuado na conta 20300-9 mantida no Banco Coop Créd. Iturama. Afirma que é referente a venda de vacas para pasto feita a Antônio Carlos Lourenço.

Junta a nota fiscal de produtor (fls. 2953) de venda de 70 cabeças de vacas a Antônio Carlos Lourenço, emitida em

> *10/12/2010, no valor de R$ 56.000,00. Alega que a diferença de valores é decorrente de adiantamento de R$ 50.000,00 e posterior acerto em espécie de R$ 6.000,00 em 10/12/2010.*
>
> *O impugnante não junta nenhum documento referente a alegada venda futura das 70 cabeças de gado, não comprova o responsável pelo depósito de R$ 50.000,00 e nem tampouco o recebimento do valor restante de R$ 6.000,00.*
>
> *Afirma que o crédito de R$ 22.300,00 de 09/08 na c/c 1616-0 e de R$ 3.000,00 em 20/08, na c/c 152642-1, ambas no Banco Bradesco, são decorrentes da venda de bois, conforme nota fiscal do produtor de 20/09 de R$ 26.400,00 (fls. 2954). No entanto, como não há batimento de valores, de datas, de depositante e destinatário da nota fiscal do produtor, não há como acatar a alegação.*
>
> *Alega que o crédito de R$ 196.000,00 na c/c 5388-0 no Banco do Brasil, em 05/08, refere-se a venda de gado, conforme notas fiscais do produtor de R$ 69.000,00, R$ 36.800,00, R$ 45.500,00 e R$ 45.000,00, totalizando R$ 196.300,00 (fls. 2955/2958).*
>
> *O crédito é de agosto e as notas fiscais do produtor são de abril e os destinatários não são os mesmos. Assim, não há como considerar comprovado o crédito.*

Por fim, alega o RECORRENTE de que a regra do art. 42, §3º, inciso II, que não considera para fins de omissão de rendimentos os depósitos de valor individual inferior a R$ 12.000,00 e global a R$ 80.000,00 deve ser entendida por conta corrente. Em outras palavras, o RECORRENTE defende que cada conta bancária pode receber depósitos de valor inferior, desde que respeitados os limites individuais e global. Não merece prosperar o entendimento do contribuinte.

O limite para a imposição tributaria com base em depósitos bancários de origem não comprovada estão inscritos no artigo 42, § .3", inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualizados pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1997, que assim determinam:

> *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.*
>
> *§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*
>
> *Ii No caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório dentro do ano calendário não ultrapasse o valor de R$ 12.000,00 (doze mil reais)*
>
> *Lei nº 9.481/1997*

> *Art. 4º. Os valores a que se refere o inciso II do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R$ 12.000,00 (doze mil reais) e R$ 80.000,00 (oitenta mil reias).*

Assim, a presunção legal de omissão de rendimentos não gera efeitos com relação a pessoas físicas para os depósitos bancários de valor igual ou inferior a R$ 12.000,00, cujo somatório, dentro do ano-calendário, não supere R$ 80.000,00. Este entendimento foi consolidado na Súmula 61 do CARF:

> *Súmula CARF nº 61: Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.*

A própria jurisprudência do CARF, ao aplicar a súmula nº 61, não faz a distinção por conta corrente, como alega o RECORRENTE, mas sim pelo total dos depósitos de pequeno valor recebidos pelo contribuinte no ano-calendário (Acórdãos nº 2301005.248, de 4 de abril de 2018, e Acórdão nº 2301005.487, de 6 e julho de 2018).

Portanto, considerando que o limite legal estabelecido não faz distinção "por conta corrente", entendo que o limite de R$ 12.000,00 reais por depósito e R$ 80.000,00 por ano calendário devem ser entendidos globalmente, sobre todas as contas correntes do contribuinte. Assim, nego provimento ao pleito do RECORRENTE.

2. Das receitas de aluguéis de máquinas agrícolas

Defende o RECORRENTE que as Receitas de aluguéis das maquinas agrícolas são em verdade proveniente de atividade rural, que teria sido corretamente declarada e tributada naquele regime. Segundo o relatório fiscal, estas receitas são decorrente dos pagamentos comprovados pelas notas fiscais de fls. 432/443 e 491/492, totalizando o montante de R$ 2.662.217,23, (fls. 1710) cabendo ao contribuinte 50% desse valor em função do regime de comunhão universal de bens entre ele e sua esposa, co-titular da conta, ou seja, R$ 1.331.108,61.

Não merecem prosperar os argumentos do contribuinte.

O conceito de atividade rural, para fins de imposto de renda, é estipulado pela Lei nº 8.023/1990, *in verbis*:

> *Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.*
>
> ***Art. 2º Considera-se atividade rural:***
>
> *I - a agricultura;*
>
> *II - a pecuária;*
>
> *III - a extração e a exploração vegetal e animal;*

> *IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;*
>
> *V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*
>
> ***Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)***

Da análise conjunta do artigo 2º da Lei nº 8.030/1990, cumulado com o parágrafo único deste mesmo artigo, infere-se que se consideram atividades rurais aquelas relacionadas a **produção direta** dos itens acima mencionados.

Desta forma, ainda que a máquina alugada seja destinada para produção rural, estas receitas não podem, para o locador, ser consideradas como receitas de atividade rural.

É justamente com o intuito de "esclarecer" quais atividades não se consideram como atividade rural, em razão da sua semelhança epistemológica com os conceitos listados nos incisos I a V do art. 2º da Lei nº 8.030/1990 que surge, no ordenamento jurídico, o art. 4º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 83/2001, que assim dispõe:

> *Art. 4º Não se considera atividade rural:*
>
> *I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;*
>
> *II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;*
>
> *III - o beneficiamento ou a industrialização de pescado in natura;*
>
> *IV - o ganho auferido por proprietário de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, a outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;*
>
> ***V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros;***

> *VI - as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras;*
>
> *VII - as receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em herança ou doação, quando o herdeiro ou donatário não explore atividade rural;*
>
> *VIII - as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;*
>
> *IX- os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;*
>
> *X - os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípicas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe;*
>
> *XI - as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda. V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros;*

Diferentemente do que alega o RECORRENTE, não há qualquer ilegalidade no art. 4º da IN SRF nº 83/2001, que apenas cumpre sua função de regulamentar o disposto na Lei nº 8.030/1990.

Ademais, o art. 21 da Lei nº 4.506/64, que dispõe sobre os imposto de renda, estabelece o seguinte:

> *Art. 21.* ***Serão classificados como aluguéis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como****:*
>
> *I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;*
>
> *II - Locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;*
>
> *III - Direito de uso ou aproveitamento de águas privadas, ou de fôrça hidráulica;*
>
> *IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;*
>
> ***V - Direito de uso ou exploração de outros bens móveis, de qualquer natureza;***
>
> *VI - Direito de exploração de conjuntos industriais.*

Portanto, há respaldo legal para entender que os valores recebidos a título de aluguéis de máquinas são tributáveis pelo imposto de renda, não existindo norma estabelecendo que tais receitas sejam classificadas como oriundas da atividade rural.

Com esta interpretação, não está a autoridade fiscal alterando a definição o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme dispõe o art. 110 do CTN. É certo que o rendimento auferido com o aluguel de máquinas é um ganho tributável pelo imposto de renda.

Restaria saber se a legislação tributária estaria, porventura, alterando a definição de termo "aluguel de máquinas agrícolas" para desclassifica-las como atividade rural. No entanto, a despeito do esforço argumentativo do RECORRENTE, entendo que seu pleito não merece prosperar. É que, conforme exposto, a receita decorrente do aluguel de máquinas, mesmo que voltadas para a atividade agrícola, não possui relação com a produção direta da atividade rural, conforme art. 2º da Lei nº 8.030/1990 c/c o seu parágrafo único, razão pela qual não pode ser considerada como atividade rural para fins de tributação favorecida do imposto de renda.

Desta forma, as receitas provenientes dos aluguéis de máquinas agrícolas devem ser reclassificadas como receitas não relacionadas a atividade rural, e sobre elas deve incidir o IR, conforme entendido pela autoridade fiscalizadora.

3. Do ganho de capital

O RECORRENTE também contesta o lançamento de tributo sobre o ganho de capital auferido com os contratos de cessão de direitos e obrigações firmados com a Bacuri Agrícola.

Nos termos do voto da DRJ:

> *No primeiro contrato (fls. 739/742), o contribuinte cede a Bacuri todos os direitos e créditos provenientes do Contrato Particular Agrícola nº 003/09, firmado com Mauro Souza Vilela e Stella Regina Bittar Vilella cujo objeto era "a parceria para plantio, cultivo e colheita de cana-de-açúcar, em uma área de 498,52 ha no imóvel denominado Fazenda Preto Velho".*
>
> *No segundo contrato (fls. 846/849), o contribuinte cede a Bacuri todos os direitos e créditos provenientes do Contrato Particular Agrícola nº 012/07 firmado com Rufina Lacerda de Paula Fereira, Carmen Lúcia de Paula Ferreira de Carvalho e Rogério Pinheiro Carvalho, cujo objeto era "a parceria pra plantio, cultivo e colheita de cana-de-açúcar em uma área de 96,80 ha, no imóvel denominado Fazenda Alta".*

O lançamento tributário foi efetuado tomando como base de cálculo o valor integral recebido pelo contribuinte, que totalizam R$ 113.406,00, considerando o custo de aquisição dos contratos cedidos como zero, ante a ausência de informações nos autos sobre tal despesa. Ademais, em que pese no relatório fiscal ter afirmado que procederia com a divisão de

montante em 50% para o RECORRENTE e sua esposa, o auditor efetuou o lançamento integral do tributo para o RECORRENTE.

Em face deste levantamento, o RECORRENTE alegou **(i)** que não houve ganho de capital, pois o custo de aquisição dos contratos cedidos foi igual ao valor da cessão; e **(ii)** a autoridade fiscalizadora deveria ter procedido com o rateio do ganho de capital, e sua não ocorrência enseja a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa.

Para o RECORRENTE, qualquer divergência entre o relatório fiscal, o auto de infração e os demonstrativos de apuração são suficientes para constituir cerceamento de defesa.

Pois bem, quanto ao argumento de que o lançamento deveria ter sido rateado na proporção de 50% para o contribuinte e 50% para o seu cônjuge, o art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 assim estabelece:

> *Art. 22 . Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo.*

De fato, a disposição normativa acima reproduzida não se refere ao lançamento de crédito tributário, mas tão-somente à apuração de ganho de capital e, em assim sendo, esse dispositivo não impõe e nem autoriza que o lançamento do imposto decorrente da alienação de bens comuns possa ser feito, no caso de sociedade conjugal, em nome de somente um dos cônjuges.

Na situação que ora se examina se está diante de caso típico de solidariedade. Rememorando os termos do art. 124 do CTN, citado dispositivos estipula:

> *Art. 124. São solidariamente obrigadas: I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; [...] Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

In casu, as informações contidas nos autos dão conta que o RECORRENTE é casado em regime de comunhão parcial de bens e que os direitos alienados foram adquiridos no âmbito da sociedade conjugal, o que demonstra a existência de interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, nos exatos termos do inciso I do art. 124 do CTN.

Aliás, não é a sociedade matrimonial que determina a solidariedade, mas, como se verifica na situação em tela, o interesse econômico em comum no resultado da operação que constitui hipótese de incidência tributária.

Demonstrada a hipótese de interesse comum e a existência de solidariedade, faz-se necessário esclarecer que o entendimento esposado no recurso voluntário de que o ganho de capital apurado em relação ao bem deve ser lançado em nome de cada cônjuge, na proporção de cinquenta por cento para cada um, não encontra amparo na legislação tributária, pois o parágrafo único do art. 6º do RIR/1999 possibilita que a tributação de bens em comum possa se dar em relação a apenas um dos cônjuges. Vejamos:

> *Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de:*
>
> *I cem por cento dos que lhes forem próprios;*
>
> *II cinqüenta por cento dos produzidos pelos bens comuns. Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges. (Grifei)*

Por certo, o dispositivo destacado encontra suporte, dentre outros, no parágrafo único do art. 124 do CTN o qual estatui que a solidariedade não comporta benefício de ordem, podendo nesse caso o lançamento ser oposto contra quaisquer dos solidários ou ainda contra todos eles, a juízo da autoridade lançadora, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Dessarte, nego provimento ao recurso quanto à presente matéria.

Neste sentido, entende o CARF

> *GANHO DE CAPITAL. SOLIDARIEDADE DE FATO. CÔNJUGES. BEM COMUM DO CASAL.*
> *Os cônjuges são solidários no cumprimento da obrigação tributária decorrente de alienação de bem comum do casal.*
>
> *(Acórdão nº 2401-004.607, 4ª Câmara, 1ª turma ordinária, sessão de 8 de fevereiro de 2017)*
>
> *GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. SOLIDARIEDADE.*
>
> *O imposto relativo ao ganho de capital decorrente da alienação de bens adquiridos no âmbito da sociedade matrimonial pode ser lançado contra todos ou um dos cônjuge em razão da solidariedade.*
>
> *(Acórdão nº 2402-006.091, 4ª Câmara, 2ª turma ordinária, sessão de 3 de abril de 2018)*

Por sua vez, não merece prosperar os argumentos do RECORRENTE de que o custo de aquisição dos direitos de exploração agrícola objetos do contrato de cessão foi igual ao preço da cessão, anulando o ganho de capital.

A única prova apresentada pelo RECORRENTE para comprovar o custo de aquisição dos contratos de cessão é uma troca de e-mails (fls. 2992). Contudo, tal documento não comprova o custo de aquisição dos direitos posteriormente cedidos, apenas confirma o preço recebido pelo RECORRENTE pela cessão dos direitos de exploração, que são as bases do ganho de capital auferido.

Caberia ao RECORRENTE comprovar que os contrato de aquisição da parceria agrícola foram firmados a título oneroso a fim de justificar eventual custo de aquisição a ser abatido do ganho de capital auferido com a cessão dos direitos de exploração decorrentes desses contratos. No contrato de fls. 2976/2983 não há a indicação de qualquer valor despendido pelo RECORRENTE para firmar o contrato de parceria.

Ante a ausência de comprovação do custo de aquisição dos direitos de exploração agrícola cedidos, correto o entendimento da autoridade fiscalizadora de que o custo foi zero. Portanto, correto o lançamento. Neste sentido, o CARF tem entendimento firmado de que o custo de aquisição deve ser comprovado pelo contribuinte, sendo o arbitramento solução possível em caso de não comprovação:

> *GANHO DE CAPITAL. ARBITRAMENTO.*
>
> ***Não sendo possível determinar o custo de aquisição de imóvel, que não foi declarado pelo contribuinte no Ajuste Anual e para o qual não existe documento relativo à transação imobiliária, cabe o arbitramento pelo valor zero na forma da legislação tributária****.*
>
> *(Acórdão nº 2201-004.018, 2ª Câmara, 1ª turma ordinária, sessão de 8 de novembro de 2017)*
>
> *CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES. ARBITRAMENTO COM BASE NO CUSTO UNITÁRIO BÁSICO CUB.*
>
> *O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento da edificação com base nas tabelas do CUB divulgadas pelo SINDUSCON.*
>
> *OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.*
> *Mantida apuração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, uma vez não constar dos autos nenhum elemento capaz de elidir a correspondente autuação.*
>
> *(Acórdão nº 2201004.036 , 2ª Câmara, 1ª turma ordinária, sessão de 9 de novembro de 2017)*

4. Do Pedido de Intimação Pessoal do Advogado. Súmula CARF

No que diz respeito ao pedido para que as intimações dos atos deste processo sejam direcionadas ao patrono do RECORRENTE, entendo que tal pleito não merece prosperar. Sobre o assunto, invoco a Súmula nº 110 deste CARF:

> *"Súmula CARF nº 110*
>
> *No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo."*

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe, reconhecer como justificada a origem do valor de R$ 1.000.000,00, em 9/7/2010, em razão de contrato de venda de bezerros firmado com a AGROPECUÁRIA LILIANA LTDA. Por esta razão, o valor de R$ 500.000,00 (50% do contrato de venda, em razão da conta conjunta com a esposa) deve ser afastado do lançamento de omissão de rendimentos e classificado como receita da atividade rural.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator