



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720006/2011-35
ACÓRDÃO	2202-011.520 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EVALDO JOSE BERNARDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o recorrente tomou ciência de todos os documentos que fundamentaram o lançamento.

A fiscalização agiu conforme a legislação aplicável para a destruição dos documentos, inexistindo nulidade.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTIMAÇÃO DOS COTITULARES. SÚMULA CARF 29.

Nos termos da Súmula CARF nº 29, os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL.

Tendo a Fiscalização apurado que o Contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis de atividade rural caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO ÓRGÃO JULGADOR.

Não cabe ao órgão julgador utilizar a impugnação do contribuinte para incluir omissão de rendimento e agravar a exigência, nos termos do § 3º do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer da preliminar de nulidade por não anexação aos autos dos extratos bancários e livros-caixa, vencidos os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora) e Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que dela não conheciam; em rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino que a acolhia; e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para i) excluir da base de cálculo do lançamento por omissão de rendimentos da atividade rural o valor de R\$ 150.000,00 (ano de 2008, planilha 7); ii) excluir da base de cálculo do lançamento por depósitos de origem não comprovada do ano de 2006 o valor de R\$ 5.004,85; e iii) excluir da base de cálculo do lançamento por depósitos de origem não comprovada do ano de 2008 todos os depósitos referentes à conta Bradesco, Agência 1528, CC 8704-1. Fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da preliminar o Conselheiro Henrique Perlatto de Moura. O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Henrique Perlatto Moura – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar dos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, apurada em decorrência de omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI, da atividade rural e caracterizados por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ções) financeira(s), em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não

comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Conforme bem sumariado no relatório do acórdão recorrido, o qual peço vênia para adotar (fls. 626 e ss):

Este processo trata da impugnação em face do Auto de Infração (fls. 506/518), acompanhado do Termo de Verificação de Infração Fiscal - TVIF (fls. 467/477) e das Planilhas 7 (fls. 478/483) e 8 (fls. 484/504), referentes aos exercícios de 2007 a 2009 (anos 2006 a 2008). As Declarações de Imposto de Renda - DIRPF - constam às fls. 2/36.

Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 37/38), cuja ciência ocorreu em 10/03/10 (fl. 39), o Contribuinte foi intimado, dentre outros, a apresentar seus extratos bancários e livros-caixa da atividade rural dos anos de 2006 a 2008, os comprovantes dos rendimentos isentos de R\$ 3.107.322,32 e R\$ 437.750,52, e a trazer esclarecimentos acerca do resgate de previdência privada.

Em resposta (fls. 40/63), o Contribuinte autorizou expressamente que a RFB solicitasse diretamente às instituições financeiras os extratos bancários. Os extratos fornecidos por meio de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF constam às fls. 403/464.

Quanto aos livros caixa, estes constam às fls. 41, 67, 163.

Quanto ao resgate de previdência privada, informou que não recebera o informe de rendimentos correspondente.

Quanto aos rendimentos isentos, informou que foram doações de seus pais Eduardo José Bernardes e Edwiges Fiorese Bernardes, por meio de imóveis rurais e de doações em dinheiro.

O Contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários listados na anexada Planilha 1 (fls. 82/94), já excluídos, dentre outros, os depósitos entre contas de mesma titularidade, os resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos (fls. 79/81, 95). Durante a ação fiscal, o Contribuinte trouxe diversos esclarecimentos e documentos, os quais geraram diversas planilhas intermediárias, que por fim resultaram nas Planilhas 7 (depósitos referentes à atividade rural e não escriturados como receita nos livros caixa) e 8 (depósitos sem comprovantes). A Planilha 5 discriminou quase a totalidade dos depósitos considerados comprovados (fls. 350/372), dentre eles os referentes às doações em dinheiro.

Sobre a atividade rural, o Autuante esclarece que todos os valores de receitas e despesas escriturados nos livros caixa foram declarados nas DIRPFs. Que os depósitos comprovadamente relacionados à atividade rural e escriturados nos livros caixa foram considerados comprovados, e aqueles não escriturados foram considerados omissos e relativos à atividade rural. Apesar da constante afirmação do Contribuinte de que todos os depósitos e créditos bancários eram receitas

brutas da atividade rural, visto que não tinha outra atividade que não fosse a rural (fl. 163), o Autuante esclarece que os demais depósitos considerados sem comprovação de origem não podem ser vinculados à tributação privilegiada da atividade rural exatamente pela falta de documentação que os vincule à essa atividade, pela inexistência de presunção legal nesse sentido e pela constatação de que ele auferiu rendimentos de outras naturezas.

Em razão dos depósitos vinculados à atividade rural considerados omitidos, foram elaborados demonstrativos da recomposição do resultado tributável dessa atividade para os anos de 2006 a 2008 (fls. 474/476).

Como resultado, foram apurados o imposto suplementar de R\$ 2.117.919,89, a multa de ofício de R\$ 1.588.439,91 e os juros de mora de R\$ 434.097,53, decorrentes das seguintes omissões de rendimentos:

- Resgate de previdência privada - ano 2006 - R\$ 8.994,64 (IRRF de R\$ 1.349,20)(fls. 508, 476);

- Atividade rural - ano 2008 - R\$ 516.633,35 (fls. 508/509);

- Depósitos bancários com origem não comprovada (fls. 509/512) - R\$ 610.946,28 (ano 2006), R\$ 1.226.513,48 (ano 2007) e de R\$ 5.388.058,19 (ano 2008).

A ciência do auto de infração ocorreu em 11/03/11 (fl. 519), sendo a **impugnação** apresentada em 12/04/11 (fls. 522/564), acompanhada dos documentos às fls. 565/611. Alega, em síntese, o que segue.

- Dos fatos. Reproduz as infrações e as conclusões do Termo de Verificação.

- Do Direito Aplicado. Obrigações tributárias principal e acessória. A supremacia da Constituição. Princípio da legalidade. Princípios da privacidade, intimidade e sigilo.

Sigilo bancário como direito fundamental inviolável, mas não absoluto. O pacote normativo antissigilo (LCs nºs 104/01 e 105/01, Lei nº 10.174/01 e Decreto nº 3.724/01) há de ser declarado inconstitucional. Não obstante ser um ato privativo do Poder Judiciário, entende que, no processo administrativo, as autoridades julgadoras têm o dever de aplicar a Constituição em lugar da norma inferior.

Mazelas do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Depósito bancário não é renda nem provento (art. 43 do CTN). A disponibilidade de acréscimo patrimonial deve ser efetiva e comprovada. Reproduz jurisprudência e a súmula 182 do antigo TFR.

Presunção legal. Inversão do ônus da prova - heresia. É ônus do Fisco provar a inexistência dos registros e declarações do contribuinte. Impossibilidade de o contribuinte identificar os depositantes e as operações realizadas há quase 5 anos. Pagamento de dívidas, inclusive com agiotas, por meio de cheques pré-datados de terceiros como prática disseminada, sem a manutenção de cópias dos cheques. Discricionariedade no apontamento dos contribuintes a intimar. O contribuinte não está obrigado a atender intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários (1º CC - 1998), afirmativa ainda aplicável à Lei nº 9.430/96,

que não instituiu tal obrigação acessória. Violação do art. 113, §3º, do CTN. Direito de não produzir prova contra si mesmo.

Reproduz vasta doutrina e legislação.

Ilegalidade dos cálculos contidos nos quadros de apuração da omissão de receita da atividade rural do TVF. Defende sua retificação, conforme quadros às fls. 558/559, que alterariam, principalmente, o resultado tributável de 2008 de R\$ 36.005,86 para o resultado negativo de R\$ 15.635,02.

- Atividade rural. Na planilha 7, o último registro corresponde a "TED diferente titular sistema TIF" - HSBC - ag. 870 - c/c 13753-91 - 12/12/08 - R\$ 50.000,00, cuja origem seria "pagamento antecipado - venda de 700 cabeças - bovinos - NF 011754009", com a observação do Autuante de que "apresentou cópia da nota fiscal. No entanto, no livro caixa não há escrituração como receita da atividade rural". Defende a exclusão da planilha 8 e da inclusão na planilha 7 do depósito em dinheiro feito por Miguel Rodrigues de Moraes e Souza, no Bradesco - ag. 3543 - c/c 2201 - 15/12/08 - R\$ 150.000,00, cuja origem é também o pagamento antecipado dessa mesma NF.

Condomínio de cana-de-açúcar. Descreve que a Usina Eldorado, localizada em Deodápolis/MS, produtora de álcool e de açúcar, foi adquirida em março/08 pela ETH Bioenergia, empresa do Grupo Odebrecht. Na época, o Impugnante era um dos 8 condôminos de um condomínio fundado para a exploração de cana-de-açúcar no mesmo município. Indica os nomes dos demais condôminos. Toda a movimentação financeira desse condomínio era feita no Bradesco - ag. 1528 (Deodápolis) - c/c 8704, estando os 8 titulares identificados nos documentos de cadastro de clientes anexados. Os depósitos em 2008 atingiram o montante de R\$ 4.954.754,39, ora totalmente lançado como rendimento omitido pelo Impugnante (planilha 8 - págs. 11/20), em flagrante inobservância do art. 42, §6º (contas em conjunto), que reproduz. Referido montante deveria ser repartido pelos 8 titulares, resultando em R\$ 619.344,29 a cada um. Assim, o montante de R\$ 4.954.754,39 deveria ser excluído da planilha 8, impondo-se a inclusão na planilha 7 do valor de R\$ 619.344,29, uma vez que, além de notória, a origem dos créditos está comprovada pelos documentos anexos.

- Planilha 8. Exclusões.

Destaca em azul o montante de R\$ 1.010.000,00, que tem origem em doações e empréstimos feitos pelo pai, Eduardo José Bernardes. Os comprovantes foram requisitados aos bancos, mas ainda não vieram, sendo requerida juntada oportuna.

Destaca em amarelo, referentes a empréstimos feitos em favor da Associação dos Laçadores de Araçatuba, no montante de R\$ 394.240,00. Entende que uma prova consistente é o anexo extrato do processo de execução, que aponta como executados a associação e o Impugnante.

Destaca em rosa os créditos resultantes da venda de cavalos sem nota fiscal a comprador residente na Venezuela, no total de R\$ 268.646,51. Anexa cópias de emails que permitem o acompanhamento das negociações. Os 3 vendedores eram o próprio Contribuinte, Leonardo e Tavares. O montante foi depositado na c/c da loja de importação e exportação de seu amigo Marcos Sá. Em 22 e 23/10/07, este repassou o montante todo para a conta do Contribuinte no Bradesco, que, por sua vez, em 25/10/07, transferiu R\$ 86.420,00 a Leonardo e R\$ 52.327,00 a Tavares. Defende a exclusão de R\$ 268.646,51 da planilha 8, e a inclusão de R\$ 129.899,51 à planilha 7, uma vez que comprovada sua origem na atividade rural.

Conclusões. Entende o Impugnante se classificar dentre os contribuintes mais organizados, o que teria resultado num restolho de créditos (10% a 20% do total), cuja origem não há como ser comprovada. Conclui que qualquer contribuinte em seu nível, ou sua grande maioria, não comprovaria a origem dos recursos de suas operações. Questiona qual seria a origem desse restolho, que não a atividade rural, uma vez que cerca de 90% dos créditos tem tal origem, e questiona qual a autorização jurídica para abandonar essa matemática e arbitrar a base de cálculo de um novo imposto sobre simples depósitos bancários. Tece observações acerca do pacote normativo antissigilo e ao terrorismo fiscal.

Do pedido. Requer seja julgada improcedente a exigência e arquivados os autos. Na pior das hipóteses, que a pretensa receita omitida seja classificada como atividade rural.

O Colegiado da 21ª Turma da Delegacia de Julgamento Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, para afastar parte do lançamento relativo ao ano de 2008, por entender comprovada a origem de depósito no valor de R\$ 150.000,00, o qual reclassificou como rendimento da atividade rural. A decisão restou assim ementada:

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou a legalidade das leis.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL. RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Tendo a Fiscalização apurado que o Contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis de atividade rural e de resgate de previdência privada, caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Recurso voluntário

Cientificado da decisão de piso em 15/6/2015, o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 15/7/2015, por meio do qual, após narrar os fatos, reitera parte das teses de defesa já submetidas à apreciação da primeira instância julgadora, quais sejam:

- 1- OS FATOS
- 2 - O DIREITO APLICADO
 - 2.1 - À guisa de preâmbulo
 - 2.2 - A fundamentalidade do direito ao sigilo bancário
 - 2.2.1 - O Recurso Extraordinário 389.808/PR
 - 2.2.2 - O voto do Conselheiro Rafael Pandolfo
 - 2.2.3 - A autorização da vítima
 - 2.2.4 - Nulidade do auto de infração
 - 2.3 - As mazelas do malsinado artigo 42
 - 2.3.1 - Considerações preliminares
 - 2.3.2 - Depósito bancário não é renda nem provento
 - 2.3.3 - Presunção legal?
 - 2.3.4 - Obrigação acessória, ônus da prova ou dever de colaborar?
 - 2.4 - legalidade nos cálculos
 - 2.5 - Sob protesto, mais colaboração
- 3 - CONCLUSÕES
- 4 - O PEDIDO

Posteriormente, apresentou pedido adicional ancorado em questões supervenientes ou de ordem pública, bem como esclarecimentos, por meio do qual alega:

1 – nulidade do lançamento por não constar dos autos os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, além de não constar também os livros-caixa citados no TVF, estes inclusive citados pela decisão recorrida, que acarretou cerceamento do seu direito de defesa, sendo esta uma exigência legal, somado ao fato de que a mera juntada de planilhas não é suficiente para cobrir o ônus probatórios; cita jurisprudência;

2 – invoca a aplicação da Súmula CARF nº 29, para que sejam excluídos do lançamento os depósitos oriundos de contas-conjuntas, eis que o co-titulares não foram intimados; caso reste dúvidas sobre a CC 8704-1 junto ao Bradesco, que seja convertido o julgamento em diligência para que aquela instituição financeira possa prestar as provas necessárias;

3- quanto ao depósito no valor de R\$ 150.000,00, este foi excluído pelo colegiado de piso do lançamento por depósitos de origem não comprovada e incluído por aquele mesmo colegiado como rendimento omitido da atividade em flagrante alteração de critério jurídico e cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, porém somente será conhecido em parte.

Isso porque a matéria suscitada no recurso adicional relativa à nulidade do lançamento por não constar dos autos os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, além de não constar também os livros-caixa citados no TVF não será conhecida, eis que não apresentadas quando da impugnação, conforme relatório deste voto.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, de forma a que as inovações devam ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido. Posto isso, não conheço dessas alegações.

Porém, tendo sido vencida no conhecimento dessa matéria, sendo a mesma conhecida, o recurso é de todo conhecido e passo à análise da alegação de nulidade.

Conforme consta do relatório fiscal e pode ser comprovado pelo Termo de Entrega de CD-R de fl. 99 a 101,

Em 01/04/2010 o sujeito passivo apresentou sua resposta, datada de 30/03/2010, que veio acompanhada de cópia de alguns documentos. Nesta prestou diversos esclarecimentos, autorizou a Receita Federal do Brasil a requisitar os extratos bancários diretamente às instituições financeiras e solicitou a prorrogação de prazo por mais trinta dias para apresentar o arquivo magnético do livro caixa do ano de 2008.

...

Por meio do Termo de Entrega de CD-R e de Concessão de Prazo, de 20/08/2010, procedemos à entrega ao procurador do sujeito passivo de um CD-R contendo extratos de diversas contas em planilha excel e concedemos a prorrogação de prazo, que ficou estendido até o dia 10/09/2010.

Em 13/09/2010 recebemos resposta escrita do sujeito passivo, assinada pelo seu novo procurador, acompanhada da correspondente procuração "ad judicia", de uma planilha e de cópia de alguns documentos. Nesta o procurador do sujeito passivo também solicitou mais uma prorrogação de prazo de sessenta dias, bem como requereu o envio de intimações para o seu endereço.

De se notar que os extratos bancários foram solicitados diretamente às instituições financeiras por solicitação do próprio recorrente e, posteriormente a ele devolvidos, não havendo que se falar no alegado cerceamento do direito de defesa que por sinal foi devidamente exercida.

Ademais, para robustecer tal conclusão, noto que autoridade lançadora atestou ter recebido da Recorrente dois disquetes em conjunto com a manifestação sem tecer considerações sobre seu conteúdo, nos termos abaixo:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e dando continuidade ao procedimento fiscal iniciado em 10/03/2010, de acordo com o disposto nos artigos 904, 905, 910 e 927 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), constatamos os fatos descritos a seguir.

1. Em 01/04/2010, recebemos via postal a resposta escrita do sujeito passivo datada de 30/03/2010 acompanhada de cópia de documentos e de dois disquetes. Nesta o sujeito passivo também solicitou a prorrogação de prazo por mais 30 (trinta) dias, para apresentar alguns dos elementos exigidos em nosso Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 04/03/2010.

2. Atendendo parcialmente ao pedido do sujeito passivo, prorrogamos o prazo em mais vinte dias para apresentação dos elementos faltantes. Assim, o prazo se estenderá até o dia 24/04/2010.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo, em duas vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência e cópia do sujeito passivo dar-se-á via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR). (fl. 64-65)

Em momento posterior a Recorrente alega ter apresentado os disquetes referentes às Fazendas Aldebaran e do Rio Rancho da Juliana, além de declarações relativas a doações que teriam sido realizadas em seu favor (fl. 67).

Em sua resposta, a RFB nada alega com relação ao referido documento, apenas tece considerações acerca das doações supostamente realizadas (fls. 73-74).

Munida de informações bancárias obtidas com a anuência da Recorrente, a autoridade fiscal lavrou o termo de constatação fiscal às fls. 79-81 em que apresenta, pela

primeira vez no processo, as tais informações que obteve no processo fiscalizatório, cuja conciliação foi realizada em planilha para que a Recorrente justificasse por escrito os ingressos bancários ali contidos, além de ter sido apresentado um CD-R com o mesmo conteúdo.

É verdade que as informações que estão contidas na planilha estão embasadas em uma declaração da fiscalização, o que torna sedutor o argumento da Recorrente de que haveria nulidade por vício de elemento essencial para a realização do lançamento, questão que foi muito bem tratada nos debates pelo Conselheiro Thiago Buschinelli, cujos argumentos pendiam para o reconhecimento da nulidade em questão.

Ocorre que a Recorrente respondeu a fiscalização e preencheu os levantamentos que pode realizar no período, ocasião em que não alegou qualquer questão relativa à inexistência das contas em questão ou impossibilidade de identificar a acusação, conforme se verifica às fls. 103-119. É verdade que não são apresentadas todas as justificativas, tampouco indicados qual número da folha do Livro Caixa em que o registro contábil foi inserido, mas essas são questões probatórias que poderiam ter sido supridas até o momento de apresentação da impugnação, nos termos do artigo 16, inciso III, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O questionamento que se coloca é se seria possível atestar uma nulidade por ausência de pressuposto do lançamento quando as informações obtidas em sede de procedimento de RMF válido conduzido após a Recorrente autorizar o acesso às informações constarem de uma planilha elaborada por autoridade fiscal que goza de presunção de boa-fé.

Este não é um caso em que a Recorrente alega não possuir contas bancárias de sua titularidade e a autoridade fiscal acusa sem apresentar as provas, ocasião em que entendo que seria necessária a existência dos extratos para validar o pressuposto fático do lançamento. O que ocorreu nesta hipótese foi uma autorização da Recorrente para que a fiscalização conduzisse o procedimento fiscalizatório, o que foi realizado pela elaboração de planilha disponibilizada com a descrição de cada informação que precisava ser esclarecida.

Após diversas prorrogações de prazo, a fiscalização lavrou o Termo de Constatação, de Devolução e de Intimação Fiscal (fls. 150-152), em que são cotejados os documentos apresentados pelo contribuinte, cabe ressaltar os pontos abaixo:

Nesta data também estamos procedendo à DEVOLUÇÃO dos documentos que foram apresentados pelo sujeito passivo em 13/09 e 14/10/2010, no mesmo estado em que foram recebidos pela fiscalização, com exceção daqueles que se referem a receitas obtidas com a exploração de atividade rural. Isto porque o sujeito passivo ainda não apresentou os livros caixa da atividade rural dos anos-calendário de 2006 a 2008, para que possamos verificar a escrituração. Após a apresentação dos livros faremos as verificações cabíveis.

Finalmente, intimamos o sujeito passivo a apresentar até o dia 30/10/2010 (prazo concedido por esta fiscalização, em atendimento ao último pedido de prorrogação de prazo):

a) Livros caixa dos anos-calendário de 2006 a 2008; b) Documentos comprobatórios dos depósitos/créditos realçados na cor cinza na coluna “K” da “Planilha 2” em que o sujeito passivo apenas informou a origem e natureza dos recursos; e c) Informar o número da folha do Livro caixa onde conste a escrituração dos valores que o sujeito passivo demonstrou cuja origem como sendo rendimentos provenientes da atividade rural. Caso não tenha sido feita a escrituração deverá ser informado a expressão “não escriturado”. (fl. 151)

Em sua resposta, a Recorrente alega genericamente que todos os depósitos seriam receitas de atividade rural e que não houve tempo hábil para digitar as informações exigidas (do que se infere que não foram apresentadas nas oportunidades anteriores os documentos nos moldes exigidos).

Não obstante, a RFB lavrou um termo de devolução em que alega ter devolvido à Recorrente um Livro Caixa do ano-calendário 2006 e dois livros referentes aos anos de 2007 e 2008 (fl. 399-400).

Conforme consta à fl. 470 do termo de verificação fiscal, após a análise dos documentos, houve a destruição dos documentos magnéticos obtidos pela fiscalização no procedimento de RMF, nos termos do excerto abaixo:

Feita a análise dos documentos e justificativas apresentadas pelo sujeito passivo em 18/01/2011, elaboramos as “Planilha 5” e “Planilha 6”, cujos conteúdos estão detalhados a seguir:

a) Na “Planilha 5” relacionamos todos os depósitos e créditos para os quais o sujeito passivo apresentou documentos ou justificativas, e que, após análise desta fiscalização, foram considerados suficientes para a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações. Registre-se que a planilha contempla também as análises dos documentos e justificativas apresentados anteriormente em 13/09, 14/10, 03/11 e 20/12/2010.

b) Na “Planilha 6” relacionamos todos os depósitos e créditos para os quais o sujeito passivo: I) não apresentou documentos comprobatórios suficientes para a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações; II) Apresentou informações, mas não apresentou documentos comprobatórios da origem dos recursos; e, III) Apresentou informações e documentos comprobatórios tendo como natureza dos recursos receitas obtidas com a exploração de atividade rural, mas não informou em que página do livro diário houve a escrituração. Registramos, ainda, que na planilha foi acrescentada a coluna “K”, onde descrevemos, de forma sumária, as razões da fiscalização pela não aceitação, bem como outras constatações. Tal planilha contempla também as análises dos documentos e justificativas apresentados anteriormente em 13/09, 14/10, 03/11 e 20/12/2010.

Por meio do Termo de Constatação Fiscal e de Devolução, de 17/02/2011, encaminhamos as “Planilha 5” e “Planilha 6” ao sujeito passivo para

conhecimento e também procedemos à DEVOLUÇÃO dos documentos que foram apresentados em 18/01/2011, no mesmo estado em que foram recebidos pela fiscalização. Foram extraídas cópias de alguns desses documentos para uso da fiscalização.

Em 22/02/2011 procedemos à devolução de cinco livros caixa ao sujeito passivo, e em 23/02/2011 procedemos à destruição das informações contidas em nossos sistemas de procedimentos em setembro por meio do Termo de Devolução, de 22/02/2011 e no Termo de Destruição de Informações em Meio Magnético, de 23/02/2011. (fl. 470)

Além da evidente ausência de prejuízo à defesa da Recorrente a inexistência dos extratos em questão, neste caso a própria Recorrente autorizou que a fiscalização obtivesse as informações e, com base nelas apresentou manifestação e alegou que todos os rendimentos seriam provenientes de rendimentos rurais, não tendo alegado qualquer divergência com relação às informações obtidas, tampouco alega que as contas não seriam de sua titularidade.

Aprofundando na análise normativa, destaco que a destruição de documentos estava prevista no artigo 9º da Portaria SRF nº 180, de 2001, dado que, em respeito ao sigilo bancário, após a obtenção das informações necessárias expostas ao contribuinte, os documentos eram destruídos após o encerramento do procedimento de fiscalização, nos termos abaixo:

Art. 9º No caso de recebimento de informações em arquivos magnéticos, e após encerrado o procedimento de fiscalização, o AFRF responsável pela conservação e utilização desses arquivos procederá sua destruição, por processo lógico ou físico que impossibilite sua recuperação, e a registrará em termo próprio.

O enfrentamento desta mesma alegação pode ser evidenciado no acórdão nº 2301-010.510, de Relatoria do Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, conforme trecho de ementa abaixo:

DESTRUIÇÃO DE DOCUMENTOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Novamente, a fiscalização agiu conforme a legislação aplicável para a destruição dos documentos, inexistindo nulidade. (...)

(Acórdão nº 2301-010.510, Processo nº 19515.002121/2008-80, Rel. Maurício Dalri Timm do Valle, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, sessão de 11/05/2023, publicado em 26/05/2023)

Assim, com relação à nulidade por ausência dos extratos, entendo que razão não socorre à Recorrente pelos fundamentos expostos anteriormente, razão pela qual rejeito a nulidade em questão.

Com relação à necessidade de que conste cópia do Livro Caixa, além das considerações já realizadas acerca das dúvidas com relação à sua apresentação ou ao seu formato, o relatório fiscal é assertivo ao afirmar que a fiscalização se embasou na escrituração em Livro Caixa para apuração da atividade rural, documento este que não foi apresentado aos autos.

Na resposta escrita, datada de 03/11/2010, o sujeito passivo alegou que todos os depósitos e créditos bancários têm como origem receitas brutas de atividade rural, visto que não tem outra atividade que não seja a rural. Tal alegação foi reiterada nas respostas escritas apresentadas posteriormente. Por que tal alegação não pode prosperar? São várias as razões. Ei-las:

O resultado da exploração da atividade rural foi apurado mediante a escrituração realizada em livros caixa, que foram apresentados para a fiscalização. Todos os valores escriturados nestes livros foram declarados nas declarações de ajuste anual como receitas e despesas da atividade rural (fls. 471-472)

A fiscalização realizou a recomposição do resultado tributável da atividade rural às fls. 474-477 e chegou a uma diferença de R\$ 516.633,35. Assim, ao que parece, após a análise dos quadros elaborados nas referidas folhas, a fiscalização apurou que parte das receitas, a despeito de não terem sido escrituradas nos Livro-Caixa, eram receitas decorrentes de exploração de atividade rural. É dizer, por ter sido comprovada receita com atividade rural em patamar superior à declarada nos Livros-Caixa, parte dos depósitos imputados como omitidos tiveram tratamento privilegiado.

Com isso, embora os Livro-Caixa não constem dos autos, a fiscalização se embasou nas informações declaradas pela Recorrente e, em homenagem à verdade material, reconheceu que um valor ainda maior teria sido auferido a título de exploração de atividade rural, razão pela qual sujeitou a referida receita ao arbitramento de 20% para se chegar à base tributável a este título.

Assim, de uma acusação fiscal global e genérica referente à depósitos de origem não comprovada, a fiscalização apurou que havia hipótese de depósitos que se submetia à regra geral, de modo que estes seriam integralmente considerados na base tributável, mas também havia hipótese de rendimento rural, sujeito à tributação privilegiada com arbitramento a 20% da receita bruta.

No caso, o único ajuste realizado pela fiscalização foi com relação à redução do prejuízo de atividade rural, para acomodar os depósitos de origem comprovada como requerido pela própria Recorrente ao longo da ação fiscal, que também tinham sido omitidos da atividade rural e não foram declarados à tributação.

Veja-se que os dados relativos aos rendimentos de atividade rural estão contidos na própria DIRPF da Recorrente às fls. 10-13 e 22-24. Todas as despesas escrituradas foram acolhidas, de modo que não há qualquer elemento contido no Livro-Caixa que tenha sido desconsiderado pela fiscalização. Com isso, ainda que seu conteúdo não esteja inserido no processo, as divergências que foram apuradas pela fiscalização e DRJ reverteram em resultado favorável à Recorrente, dado que vão ao encontro da tese por ela defendida desde a impugnação que as receitas omitidas seriam provenientes de exploração de atividade rural e que mereciam este tratamento.

Com isso, ao menos pela análise do relatório fiscal, não se verifica qualquer divergência com relação ao que a Recorrente declarou em suas declarações e o que foi considerado pela fiscalização.

Além da menção em sede de relatório, que de fato não corresponde à realidade dos fatos pela ausência dos documentos nos autos, a DRJ menciona o Livro-Caixa no voto apenas para esclarecer que o depósito em dinheiro no importe de R\$ 150.000,00, realizado por Miguel Rodrigues de Moraes e Souza, seria uma receita não escriturada em Livro-Caixa mas referente à atividade rural com base nas provas apresentadas pela Recorrente em conjunto com a impugnação, nos termos abaixo:

Relativamente ao depósito em dinheiro de R\$ 150.000,00, feito por Miguel Rodrigues de Moraes e Souza, na conta do Bradesco - ag. 3543 - c/c 2201, em 15/12/08, o Contribuinte defende sua exclusão da planilha 8 e sua inclusão na planilha 7, uma vez que sua origem seria o pagamento antecipado não escriturado no livro caixa da nota fiscal 011754009, já relacionada no último registro da planilha 7 (fl. 483), correspondente à "TED diferente titular sistema TIF" de R\$ 50.000,00 do Banco HSBC - ag. 870 - c/c 13753-91, em 12/12/08, cuja origem seria o "pagamento antecipado - venda de 700 cabeças - bovinos - NF 011754009", com a observação do Autuante de que "apresentou cópia da nota fiscal. No entanto, no livro caixa não há escrituração como receita da atividade rural".

A referida nota fiscal à fl. 205 foi emitida pelo Contribuinte e seu destinatário foi o citado Miguel Rodrigues Moraes de Souza, referindo-se à venda de 700 cabeças de gado bovino, em 23/12/08. O valor total da nota foi de R\$ 406.700,00, mas no campo "Observações" resta consignado que "Valor real de op R\$ 350.000,00". Consta como natureza "38 venda p/ entrega futura interna".

Na planilha 7 (omissão da atividade rural), além do depósito de R\$ 50.000,00 citado na impugnação, o Autuante também relacionou os depósitos de R\$ 90.000,00 (fl. 482) e de R\$ 60.000,00 (fl. 483), ambos do Banco Banestado - ag. 8 - c/c 10218879, em 12/12/08, com a referência à mesma nota fiscal, totalizando o valor de R\$ 200.000,00.

Desta forma, tendo em vista a coincidência entre o nome do depositante e do comprador das cabeças de gado, e entre o valor total depositado (R\$ 50.000,00 + R\$ 90.000,00 + R\$ 60.000,00 + R\$ 150.000,00) e o valor real constante na nota fiscal de R\$ 350.000,00, além da proximidade entre as datas de depósito (15/12/08) e da nota fiscal (23/12/08), combinada com a natureza da operação (venda para entrega futura), entendo que o depósito de R\$ 150.000,00 deve ser excluído da planilha 8.

Uma vez que comprovada a origem desse rendimento e constatada sua não inclusão na base de cálculo da DIRPF, o depósito de R\$ 150.000,00 deve ser incluído na planilha 7, como requerido pelo Impugnante. (fl. 638)

Veja-se, inclusive, que este reconhecimento de receita adicional não escriturada em Livro-Caixa que motivou inclusive um pedido de nulidade do acórdão recorrido por alteração de critério de tributação, dado que a parcela havia sido considerada como outro tipo de receita que não aquela que embasou o lançamento – ponto que será melhor esclarecido no voto elaborado pela Conselheira Relatora, que poderá ser complementado com o tópico que vem a seguir, a depender do encaminhamento do debate.

A própria Recorrente não apresenta qualquer evidência do prejuízo à sua defesa causada pela falta dos Livros-Caixa, dado que as informações lá contidas foram integralmente consideradas e complementadas com as provas trazidas pela própria Recorrente em momento posterior, o que apenas confirma a materialização da ampla defesa e contraditório neste caso específico em que, vale repisar, não há lide com relação aos fatos lá descritos que estão contidos também nas DDAs acostadas aos autos.

Assim, é evidente que não houve preterição do direito de defesa com relação à ausência de apresentação do Livro-Caixa, pois não há lide com relação às informações prestadas pela própria Recorrente, que constam em DAA, o que atrai a aplicação do artigo 60, do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo colacionado:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Posto isso, rejeito as nulidades suscitadas.

As questões de inconstitucionalidades não serão conhecidas em vista do disposto na Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2

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

De se ressaltar ainda que desde a impugnação o contribuinte não se insurge quanto omissão de rendimento do resgate de previdência privada, estando tal matéria preclusa.

Quanto às demais questões, passo a sua análise.

Quanto à quebra de sigilo ou ainda requisição de informações sem autorização judicial, trata-se matéria já pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, quando julgou o recurso extraordinário com repercussão geral, no qual restou decidido que a transferência de informações bancárias nas situações previstas na Lei Complementar nº 105, de 2001, é legítima e se trata de transferência do dever de sigilo da instituição financeira para o fisco, o que não caracteriza inconstitucionalidade e pode ser feita sem prévia ordem judicial.

Nesse sentido, o Tema 225, extraído do julgamento do RE 601.314, do STF, que enfrentou a questão acerca do compartilhamento de informações bancárias ao Fisco, a par da LC nº 105/2001, teve o seguinte enunciado:

Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001:

Tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Além do mais, o próprio contribuinte, intimado pela fiscalização, conforme já apontado acima, autorizou a Receita Federal do Brasil a requisitar os extratos bancários diretamente às instituições financeiras. Dessa forma, as provas foram obtidas de forma lícita e, nos termos da LC nº 105/2001, prescindem de autorização judicial.

Acrescente-se que a Súmula n.º 182 do Tribunal Federal de Recurso (TRF), órgão extinto pela Constituição Federal de 1988, não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos fundamentados em lei superveniente. Tal súmula foi editada antes da Constituição de 1988 e reporta-se a legislação vigente àquela época, de forma que não se aplica aos lançamentos fundamentados em lei vigente editada posteriormente. Nesse sentido, cito os Acórdãos precedentes desta Turma: 2202-007-858; 2202-007-859; 2202-007-860.

Posto isso, rejeito essa preliminar de nulidade suscitada.

Quanto ao capítulo intitulado “As mazelas do malsinado artigo 42”, reproduzo os fundamentos lançados pelo julgador de piso, com os quais manifesto minha concordância, adotando-os como razões de decidir:

A Lei nº 9.430/96, que embasou o lançamento da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481/97 e pelo art. 58 da Lei nº 10.637/02, assim dispõe:

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.

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

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

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00

(oitenta mil reais). (redação dada pela Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

Portanto, a partir de 01/01/97 (data em que se tornou eficaz a lei acima), a existência de depósitos com origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, que veio se juntar ao elenco já existente.

Antes da Lei 9.430/96, o Fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, caput e §5º, da Lei 8.021/90, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas verificar alguma exteriorização de riqueza, ou seja, a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

Observa-se, contudo, que o art. 42 da Lei 9.430/96 atenuou a carga probatória atribuída ao Fisco ao estabelecer uma presunção legal de omissão de rendimentos, autorizando o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em sua conta de depósito ou de investimento, não sendo necessária a ocorrência de acréscimo patrimonial ou de sinais exteriores de riqueza para isso.

A presunção transfere ao Contribuinte o ônus de demonstrar que não houve a omissão, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se,

afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Assim, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja a omissão de rendimentos, cabendo ao Contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu.

Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, estando dispensado de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. Ocorrida a situação fática, no caso depósitos bancários de origem não comprovada, evidenciada está a infração.

Nesse sentido, são inaplicáveis, por exemplo, o DL nº 2.471/88 e a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, esta última reproduzida na impugnação, visto que inteiramente superados pela entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de rendimentos.

Neste sentido a Súmula nº 26 do CARF:

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.

Assim, por meio do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, foi estabelecida uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária regularmente intimado não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos em sua conta de depósito ou investimento, sendo expressamente previsto na lei. Diante da presunção legal de omissão de rendimentos, é ônus do contribuinte para elidir a tributação, a comprovação individualizada, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos depositados nas contas, não sendo necessário que se comprove sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial, bastando à autoridade fiscal demonstrar o fato previsto em lei, qual seja a não comprovação da origem dos depósitos, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos. Como já apontado pelo julgador de piso:

O que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pela qual se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o Contribuinte, tendo toda a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, nega-se a fazê-lo (direito de não produzir prova contra si mesmo) ou não o faz satisfatoriamente.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o dever/poder de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

O Fisco cumpriu plenamente sua função: comprovou o crédito dos valores, e intimou o Interessado a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, foram obtidos os respectivos extratos bancários e os créditos foram individualizados nos termos de intimação encaminhados ao Interessado.

Para elidir a presunção legal de que os depósitos em conta corrente sem origem justificada referem-se à renda omitida, deveria o Interessado, na fase de instrução ou agora na fase impugnatória, comprovar a origem desses depósitos individualizadamente.

Posto isso, passo à análise dos depósitos específicos, questionados pelo recorrente.

Inicialmente, quanto ao pedido para que seja considerada a aplicação da Súmula CARF nº 29, e assim excluídos do lançamento os depósitos oriundos de contas-conjuntas, eis que o co-titulares não foram intimados, aqui entendo assistir parcial razão ao recorrente.

Registro que o entendimento desta Turma, em sua composição atual, é de que as Súmulas editadas pelo Carf devem ser aplicadas de ofício, ainda que não arguidas em impugnação ou em recurso, eis que se constituem de ordem pública, evitando o prolongamento de demandas na esfera judicial.

Posto isso, nos termos da referida Súmula CARF 29:

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

Conforme informação prestada pelo HSBC (fl. 409), o recorrente possuía na época dos fatos geradores as seguintes contas-conjuntas:

- Conta corrente n. 0479/14217-43, em conjunto com Edson José Bernardes, CPF n. 927.940.688-49, do período de 02/01/2006 até 10/12/2008 (última movimentação);
- Conta corrente n. 0870/13753-91, em conjunto com Claudia Maria Ortolan Bernardes, CPF n. 012.252.538-88, do período de 02-01-2006 a 29-12-2008.

Foram incluídos na base de cálculo do lançamento por depósito de origem não comprovada os seguintes valores relativos às referidas contas:

1 - Planilha de fl. 484: na conta-corrente conjunta com Edson José Bernardes, em 2006, os valores de R\$ 2.762,47 e R\$ 2.242,38, totalizando o valor de R\$ 5.004,84, que deve ser excluído da base de cálculo do lançamento por depósitos de origem não comprovada do ano de 2006, nos termos da Súmula Carf 29, por falta de intimação de Edson José Bernardes;

2 - Planilha de fl. 485: conta-conjunta com Claudia Maria Ortolan, declarada como dependente do recorrente (código 11 – cônjuge ou companheiro). Equivoca-se o recorrente ao alegar que o fato de ter declarado Claudia como sua dependente não configura declaração em conjunto. Ora, se optou por declará-la como dependente em sua declaração, beneficiou-se das deduções legais a ela referentes, devendo prestar na mesma declaração todas as demais informações do dependente, inclusive rendimentos por ele auferidos, se houver. Se quisesse optar por declaração em separado, deveria o dependente ter feito a declaração em separado, o que não restou demonstrado pelo recorrente, de forma que a tais depósitos não há que prover por não se aplicar a eles a Súmula em discussão.

Nesse sentido, guardadas as devidas proporções, o Acórdão 9202-011 202.

3 - Por fim, entendo ter razão o recorrente quanto à exclusão dos depósitos efetuados no **Bradesco, Agência 1528, CC 8704-1**, cuja cotitularidade pertence a Antonio Marcos Zanon, Antonio Emilio Zanon, Carlos Roberto Benelli, José Viegas Sobrinho, Evaldo José Bernardes (ora Recorrente), Júlio Camillo, César Dilermando Lyrio e Paulo Cezar de Oliveira.

O julgado de piso rejeitou a alegação de se tratar de conta conjunta sob os seguinte fundamentos:

Não obstante, entendo que tais cadastros consignam uma situação estática na data de sua emissão, isto é, em 05/01/11, não fornecendo qualquer informação acerca de possíveis alterações que possam ter ocorrido entre essa data e a data de abertura da conta em 2008. Assim, poderia o Contribuinte ter sido o único titular dessa conta no ano de 2008, sendo os demais titulares incluídos a partir de 2009, e a titularidade principal ter sido alterada a outrem? Para que, inequivocadamente, tenhamos a certeza de que a conta de fato também pertenceu, no ano de 2008, a outro(s) co-titular(es) além do Contribuinte, mister se faz a apresentação de outros documentos complementares emitidos pelo banco a atestar tal fato. Somente mediante tal comprovação, esta julgadora poderia determinar a exclusão dos depósitos desta conta, haja vista que não há nos autos a comprovação de que a exigida intimação da origem dos depósitos tenha sido feita também a outro(s) co-titular(es), como exige o dispositivo suscitado.

Desta forma, entendo não haver reparos a fazer no lançamento em relação a esta alegação.

O recorrente traz em recurso os de extratos de fls. 765 a 820, emitidos pelo Bradesco (2ª via), com informações bancárias do ano de 2008, que demonstra a titularidade da conta em nome de Antonio Marcos Zanon.

Conheço dos documentos por entender enquadrarem-se os mesmo na alínea 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e diante da comprovação, considero que desde 2008 Antonio Marcos Zanon era titular da conta, de forma que de fato havia pelo menos mais um titular da conta em 2008, que não foi intimado, devendo ser aplicada a Súmula CARF 29 e excluir da base de cálculo do lançamento do ano de 2008 todos os depósitos referentes à conta Bradesco, Agência 1528, CC 8704-1.

Do capítulo intitulado “Ilegalidade dos cálculos” – atividade rural

Inicialmente, quanto ao depósito no valor de R\$ 150.000,00, alega o recorrente que o fato de ter sido excluído pelo colegiado de piso do lançamento por depósitos de origem não comprovada e incluído por aquele mesmo colegiado como rendimento omitido da atividade, teria agido aquele colegiado com flagrante alteração de critério jurídico e cerceamento do direito de defesa.

Assiste razão ao recorrente neste capítulo, uma vez a inclusão do valor na base de cálculo do lançamento relativo à atividade rural constitui-se em verdadeiro lançamento, e este é de competência exclusiva da autoridade lançadora, sendo a autoridade julgadora incompetente para procedê-lo. Nesse sentido é o que disciplina o §3º do art. 17 do Decreto 70.235/1972:.

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.(sublinhado acrescido)

Dessa forma, deve ser excluído da base de cálculo do lançamento por omissão de rendimentos da atividade rural (ano de 2008) o valor de R\$ 150.000,00 (incluído pelo Colegiado de piso – planilha 7).

Quanto às demais alegações, por serem reiterativas e já apreciadas pelo julgador de piso, por concordar com seus fundamentos, adoto-os como razões de decidir:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

O Contribuinte traz alegações acerca da ilegalidade dos cálculos de apuração da omissão de receita da atividade rural, pretendendo que os quadros do TVIF sejam retificados, conforme os quadros por ele elaborados na impugnação, que alterariam, principalmente, o resultado tributável de 2008 de R\$ 36.005,86 para o resultado negativo de R\$ 15.635,02.

Passemos, assim, a analisar ano a ano as planilhas envolvidas, reproduzindo os quadros do TVIF (Termo de Verificação) e da impugnação, respectivamente, iniciando pelo ano de 2006 (fls. 474/475 e 558):

Termo de Verificação

[ver quadro de fl. 643]

...

Impugnação

[ver quadro de fl. 644]

Pela análise de ambos os quadros, nota-se que, ao invés de somar a receita considerada omitida à receita já declarada em DIRPF, o Contribuinte indicou, na coluna de apuração da Fiscalização, somente a receita considerada omitida; não excluiu as despesas de custeio/investimento, uma vez que totalmente absorvidas pelas receitas declaradas; e informou somente o prejuízo líquido do exercício anterior, já excluída a receita declarada para esse ano.

Ao final, ambos concluem não haver qualquer valor a tributar, e apuram idêntico saldo de prejuízo a compensar.

De modo semelhante, em relação ao ano de 2007, ambos novamente não apuraram nenhum valor a tributar e obtiveram o mesmo saldo de prejuízo a compensar (fls. 475 e 558):

Termo de Verificação

[ver quadro de fl. 644]

...

Impugnação

[ver quadro de fl. 645]

Observa-se que o Contribuinte excluiu da receita considerada omitida somente o saldo remanescente das despesas de custeio/investimento não excluídas da receita declarada.

Finalmente, quanto ao ano de 2008, verificamos que o Autuante apurou o resultado tributável de R\$ 552.639,21 (fls. 475/476), enquanto o Contribuinte entendeu não existir qualquer saldo a tributar (fl. 559). Houve também a divergência quanto ao saldo de prejuízo a compensar, tendo o primeiro apurado o saldo zero, enquanto o segundo, R\$ 15.635,02.

Termo de Verificação

[ver quadro de fl. 645]

...

Impugnação

[ver quadro de fl. 646]

Cabe ressaltar, no entanto, uma imprecisão nos cálculos do Impugnante.

Note-se que, na coluna de apuração da Fiscalização, o Contribuinte informou apenas o valor considerado omitido, como também o fizera em relação aos 2 anos

anteriores. Na sequência, não compensou nenhuma despesa de custeio/investimento, haja vista que esse valor fora totalmente absorvido pela receita já declarada. Após, indicou todo o novo saldo de prejuízo do ano anterior 2007 de R\$ 277.075,02, que resultou no saldo de prejuízo de R\$ 15.635,02.

Ocorre que, na 1ª coluna (valores já declarados pelo Contribuinte), após a exclusão de todo o valor das despesas de custeio/investimento, o Resultado I foi o lucro de R\$ 568.274,23. Na sequência, todo o valor original do prejuízo do exercício anterior 2007 (R\$ 532.268,37) fora compensado, determinando o resultado tributável de R\$ 36.005,86.

Desta forma, constata-se que, para acatarmos nesse ano a forma de cálculo do Contribuinte, em que a 2ª coluna vem a complementar a 1ª, temos que fazer ajustes nos valores da 1ª coluna, uma vez que em ambas as formas de cálculo foram indicados os prejuízos "totais" do ano anterior 2007. Assim, havendo na 2ª coluna a indicação do novo valor total do prejuízo de R\$ 277.075,02, temos que zerar na 1ª coluna o valor original total do prejuízo a compensar (R\$ 532.268,37), o que determinaria o resultado tributável de R\$ 568.274,23. Sendo complementares as colunas, esse último valor deveria ser somado ao apurado na 2ª coluna, o que determinaria o Resultado Tributável final de R\$ 552.639,21 (= R\$ 568.274,23 + (-R\$ 15.635,02)), idêntico ao apurado pela Fiscalização.

Uma vez que o Contribuinte já declarara o resultado tributável de R\$ 36.005,86 (fl. 32), a omissão corretamente resultou em R\$ 516.633,35 (= R\$ 552.639,21 - R\$ 36.005,86).

Sendo o novo prejuízo de 2007 (R\$ 277.075,02) integralmente compensado pelo lucro de 2008 (= R\$ 568.274,23 1ª coluna + R\$ 261.440,00 2ª coluna), o saldo de Prejuízo a Compensar seria de R\$ 0,00, como corretamente apurado na autuação.

Assim, concluímos que os quadros elaborados pela Fiscalização mostram-se corretos, não procedendo a alegação apontada pelo Contribuinte.

Sem razão o recorrente neste capítulo.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das questões de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade por não anexação aos autos dos extratos bancários e livros-caixa, e, no mérito, i) excluir da base de cálculo do lançamento por omissão de rendimentos da atividade rural o valor de R\$ 150.000,00 (ano de 2008, planilha 7); ii) excluir da base de cálculo do lançamento por depósitos de origem não comprovada do ano de 2006 o valor de R\$ 5.004,85; e, iii) excluir da base de cálculo do lançamento por depósitos de origem não comprovada do ano de 2008 todos os depósitos referentes à conta Bradesco, Agência 1528, CC 8704-1.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Henrique Perlatto Moura, Redator Designado.

Destaco que o voto vencedor tem como escopo tão somente o conhecimento da preliminar de nulidade.

Como se reconheceu em sede de debates, esta turma possui entendimento histórico de que matérias de ordem pública são passíveis de serem conhecidas de ofício pelo julgador, no que se insere a disciplina das nulidades. A este respeito, como inspira a Emérita Sônia Accioly no artigo “Matéria de ordem pública e a preclusão” que compõe a coletânea “Estudos Tributários e Aduaneiros – X Seminário CARF”, seria possível afirmar que:

No contexto do processo administrativo tributário federal, [...]as matérias relativas às condições de formação, desenvolvimento e trâmite do processo, — como ilegitimidade da parte; falta de competência da autoridade tributária; nulidades absolutas no lançamento tributário decorrentes de vício absoluto, formal ou material (exceto em prejuízo do contribuinte); decadência; prescrição; pressupostos de admissibilidade; inconstitucionalidades declaradas em repercussão geral e entendimentos sumulados pelo CARF — são matérias de ordem pública, de forma que podem ser conhecidas de ofício pelo conselheiro/julgador, contexto em que não se inserem, senão por via oblíqua, as penalidades impostas por infração tributária.

A Recorrente formulou, após o Recurso Voluntário, pedido inovador acerca da nulidade absoluta por cerceamento de direito de defesa por não constar dos autos qualquer dos extratos bancários e Livro Caixa ao processo.

Ponto que se chamou atenção em sede de debates é que, muitas vezes, nulidades se confundem com o mérito e dar o tratamento de ordem pública indiscriminadamente pode levar à superação da preclusão em quase qualquer hipótese considerando a amplitude do que poderia significar cerceamento de direito de defesa, o que implicariam suplantar a supressão de instância no processo administrativo fiscal. Este debate é relevante para a maturação do entendimento adotado por esta turma com relação à quais matérias seriam passíveis de cognição de ofício pelos julgadores, que vem sendo incrementada com novas hipóteses.

Não obstante a reflexão retro, por se tratar de nulidade por cerceamento de defesa por falta de documentos essenciais, hipótese prevista no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1996, esta turma entendeu por maioria que deveria ser analisado e enfrentado o pedido formulado dado que, ainda que apresentado em momento extemporâneo, escapa ao manto da preclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer da preliminar de nulidade, enfrentada nos termos do voto da Conselheira Relatora.

Henrique Perlatto Moura

(documento assinado digitalmente)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Senhora Presidente, peço licença à maioria formada para divergir e acolher a preliminar de nulidade.

A controvérsia emerge no interior de um regime probatório específico: a constituição do crédito tributário por omissão de rendimentos inferida de depósitos bancários de origem não comprovada, hipótese disciplinada pelo art. 42 da Lei 9.430/1996. Nesse cenário, a administração deve motivar o lançamento de forma suficiente, clara e verificável, em conformidade com o art. 50 da Lei 9.784/1999, com o art. 142 do Código Tributário Nacional e com o devido processo legal administrativo, que inclui o contraditório e a ampla defesa, previstos na legislação infraconstitucional de regência.

A pergunta decisiva é simples: a juntada de planilha sintética, elaborada pela própria autoridade, pode substituir o dever de custódia e de apresentação dos extratos bancários que a planilha declara refletir? A resposta, por razões jurídicas e epistêmicas, deve ser negativa.

Sob o prisma semiótico, planilha não é extrato. A planilha é signo de segunda ordem, um arranjo representacional que condensa e organiza, segundo critérios humanos, um conjunto de registros primários dispersos em diversos suportes. Tal como em “La reproduction interdite”, de René Magritte, a imagem refletida nunca coincide integralmente com o objeto, pois a operação de reprodução incorpora as idiosincrasias do reprodutor. A planilha, assim, espelha com vícios de perspectiva, escolhas de recorte e eventual perda de granularidade aquilo que os extratos, como documentos primários, mostram em sua inteireza. Concluir-se-ia, portanto, que a representação vicária não substitui o original quando o que se discute é precisamente a origem, a natureza e a classificação de movimentos financeiros.

Diante da falibilidade potencial de qualquer planilha, é necessário concluir-se que o contribuinte pode contra ela se insurgir, sem que a presunção de veracidade do lançamento seja transformada em ficção inexpugnável.

No processo administrativo fiscal, o Estado não litiga como parte que defende interesses privados disponíveis. Diferentemente do processo civil, em que a paridade de armas estrutura o jogo entre litigantes, vigora aqui o princípio da legalidade estrita e do interesse público

primário, cuja legitimidade se sustenta por procedimentos transparentes e controláveis. O CTN, em seu art. 142, parágrafo único, qualifica o lançamento como atividade vinculada, e o art. 149 prevê sua revisão diante de erro ou nulidade, ao passo que a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal consagra o dever-poder de autotutela para invalidar atos ilegais. Segue-se que a administração não pode poupar a integridade da prova em prejuízo do administrado, porque aderir ao procedimento correto é o único modo de manter a legitimidade, como sugere a reflexão de Luhmann sobre a “legitimação pelo procedimento”. Em outras palavras, não basta ter razão material, cumpre demonstrá-la por meios que permitam ao indivíduo conhecer, entender e controlar a motivação adotada.

Diante desse quadro, tem-se que o primeiro aspecto a ser considerado é a circunstância de que a integridade e a auditabilidade da prova dependem da preservação dos extratos bancários. As evidências normativas apontam nessa direção: o art. 5º, II, b e c, do Decreto 3.724/2001 determina que as informações obtidas “subsidiarão o procedimento de fiscalização” e “integrarão o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício”, devendo-se observar o art. 42 da Lei 9.430/1996. A implicação é inequívoca. Se os extratos interessam à prova do lançamento, integrarão o processo, de modo que sua supressão e substituição por síntese interna reduziria a confiabilidade do conjunto probatório. A garantia que conecta evidência e tese é simples: somente o suporte primário permite verificação independente das premissas, dos métodos e dos resultados, possibilitando, se necessário, o refazimento da prova por meios estatais ou próprios. Objeções baseadas na celeridade refogem ao ponto, pois eficiência não autoriza abdicar do devido procedimento quando a própria materialidade do lançamento está em causa.

O segundo aspecto que entendo útil observa que a legitimidade decisória no processo administrativo fiscal requer a possibilidade de reexame não apenas conclusivo, mas operacional, das etapas de obtenção, classificação e consolidação dos dados. A evidência legal provém do art. 50 da Lei 9.784/1999, que exige motivação explícita, congruente e suficiente, e do art. 149 do CTN, que impõe a revisão do lançamento em caso de vício. O desdobramento lógico é que não haverá motivação suficiente sem acessibilidade ao material primário que fundamenta a narrativa fática. A tendência observável em processos administrativos contemporâneos é a de crescente exigência de trilhas de auditoria, com registros íntegros e recuperáveis. A garantia é direta: se apenas a planilha é juntada, perde-se a trilha de auditoria (ou cadeia de custódia), e o controle, judicial ou administrativo, torna-se dependente do relato do próprio Estado sobre si mesmo, fenômeno que desvirtua a assimetria admissível entre Administração e administrado. Refuta-se, assim, o contra-argumento de que a padronização de planilhas asseguraria suficiência, pois padronizar a síntese não equivale a preservar o original.

O terceiro aspecto elucida que, do ponto de vista epistêmico e prático, a síntese interna carrega vicissitudes não detectáveis sem confronto com os extratos. Primeiro, há riscos de classificação equivocada de créditos, de confusão entre depósitos de transferência interna e ingressos de terceiros e de cancelamentos que, na visão sistêmica, não alteram a base presumida,

mas que, no documento primário, mostram encadeamentos causais que a síntese, por sua natureza, tende a aplinar. Segundo, a própria escolha de janelas temporais, critérios de exclusão e regras de conciliação contábil é espaço de escolhas interpretativas. A observação das práticas administrativas contemporâneas sugere movimento em direção a sistemas de gestão documental que preservam o dado bruto exatamente para mitigar esses riscos. A garantia, aqui, é de método: sem extratos, o contribuinte não pode comprovar hipóteses alternativas nem o julgador administrativo pode refazer o caminho analítico com independência. Logo, a planilha, enquanto instrumento auxiliar, não substitui a prova original.

Convém articular um contra-argumento frequente: a administração afirmaria que os extratos estão acessíveis ao contribuinte, que poderia, ele mesmo, juntá-los se tivesse interesse. A refutação repousa na repartição dos ônus institucionais. Quando o Estado mobiliza o art. 42 da Lei 9.430/1996 para presumir omissão de rendimentos, passa a dever a preservação do material que sustenta a inferência, por força do art. 5º, II, b e c, do Decreto 3.724/2001 e do dever de motivação do art. 50 da Lei 9.784/1999. Não se trata de inverter o ônus da prova do fato gerador, mas de exigir que a administração carregue o ônus procedimental da transparência, sem o qual não há controle efetivo. Poder-se-á, por certo, o contribuinte juntar documentos próprios, mas isso não exonera o Estado de custodiar o que apresentou como fundamento.

Outra objeção pretende fundar-se na suficiência lógica da presunção legal. Argumentar-se-ia que, sendo a presunção do art. 42 robusta, a qualidade do suporte documental seria questão secundária. Essa objeção ignora que a presunção é *ivris tantum* e, portanto, infirmável. Exatamente porque pode ser afastada, impõe-se que o material que lhe deu origem seja acessível e íntegro, para que a dialética probatória se realize. Além disso, o art. 149 do CTN exige que erros e vícios sejam corrigidos, o que somente será possível se o conjunto primário estiver preservado. Se a administração substitui os extratos por planilha, ela reduz suas próprias condições de autotutela, em contradição performativa com o dever de correção.

Sob perspectiva comparativa entre os planos civil e administrativo, é útil lembrar as análises sociais de Brecht e Whitehead sobre como certas “obviedades” ocultam a compreensão de fenômenos. No campo administrativo, não se presume uma arena de vontades privadas em disputa, mas uma estrutura de autoridade vinculada. A administração não escolhe suas estratégias probatórias conforme conveniências táticas. Antes, sujeita-se ao padrão público e republicano de transparência, o qual não se compadece com a supressão do documento primário. Dir-se-á, sem ênfase retórica, que a fidelidade ao procedimento é o único antídoto institucional à contingência dos acertos materiais. Nessa moldura, preservar os extratos não é capricho formal, é condição de legitimidade.

O próprio desenho normativo indica que as informações bancárias obtidas, quando interessarem à prova, integrarão o processo, observadas as condições do art. 42 da Lei 9.430/1996. Essa integração não se cumpre por resumo interno, por mais elaborado que seja. Cumprir-se-á, isto sim, com a anexação do suporte primário e, se for o caso, com a planilha como guia de leitura. A planilha funciona como mapa, não como território. Quando o Estado confunde

ambos, reedita equivocadamente a lição de Magritte, tentando fazer crer que a reprodução é a coisa reproduzida. Tal confusão não atende ao art. 50 da Lei 9.784/1999, porque não permite que o indivíduo conheça e compreenda a motivação em profundidade, nem ao art. 149 do CTN, porque impede a correção plena de eventuais vícios.

Em conclusão, no processo administrativo fiscal fundado na presunção do art. 42 da Lei 9.430/1996, a planilha sintética, por ser representação derivada e marcada por escolhas, não substitui o dever estatal de custodiar e juntar os extratos bancários que ela alega refletir. A legalidade estrita do art. 142 do CTN, a possibilidade de revisão do art. 149, o dever de motivação do art. 50 da Lei 9.784/1999, a autotutela consagrada na Súmula 473 do STF e a integração probatória do art. 5º, II, b e c, do Decreto 3.724/2001 convergem para um mesmo ponto: legitimidade decide-se pelo procedimento. Para resguardar o contraditório e a ampla defesa do art. 5º, LV, da Constituição, e para que se possa refazer a prova, testar premissas e métodos, e corrigir vicissitudes, a Administração deve preservar e apresentar os extratos. Sem isso, a planilha permanece uma reprodução interdita, útil como índice, insuficiente como prova.

Ante o exposto, e concedida a licença argumentativa pela maioria formada, conheço da preliminar, e a acolho.

É como voto.

Assinado digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino